

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

M. POIARESA MADURA,

predstavljeni 7. aprila 2005(1)

Zadeva C-255/02

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

proti

Commissioners of Customs in Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Value Added Tax and Duties Tribunal, London)

Zadeva C-419/02

1) BUPA Hospitals Ltd,

2) Goldsborough Developments Ltd

proti

Commissioners of Customs in Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division))

Zadeva C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

proti

Commissioners of Customs in Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester)

„Šesta direktiva o DDV – členi 2(1), 4(1), (2), 5(1), 6(1), 10(2) in 17 – Dobava blaga in storitev – Gospodarska dejavnost – Zloraba pravic – Transakcije, katerih edini cilj je pridobiti davčno ugodnost“

1. VAT and Duties Tribunal (London) (v nadaljevanju: VAT and Duties Tribunal, London), High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (v nadaljevanju: High Court) in VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (v nadaljevanju: VAT and Duties Tribunal, Manchester) so s tremi različnimi odločbami na Sodišču vložili predlog za sprejetje predhodne odločbe o več vprašanjih glede razlage Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva), kot je bila spremenjena.(2)

2. V treh zadevah gre za transakcije, izvedene zaradi pridobitve davčne ugodnosti, in sicer pravice do odbitka vstopnega DDV. Sodišče je v bistvu najprej naprošeno, naj odloči, ali so transakcije, izvedene z edinim namenom, da se omogoči povračilo vstopnega davka, lahko „gospodarska dejavnost“ v smislu člena 4(2) Šeste direktive. Sodišče je nato naprošeno, naj preuči možnost uporabe doktrine „zlorabe pravic“ na področju davka na dodano vrednost, zaradi česar zahteve za odbitek DDV, ki bremeni subjekte, v okoliščinah, kakršne so v obravnavanih zadevah, ne bi bile dopustne.

I – Zakonodaja Skupnosti, ki je pomembna za tri zadeve

3. DDV se v skladu s členom 2(1) Šeste direktive uporablja za „dobav[o] blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi [...] za plačilo“.

4. Člen 4(1) določa, da je „[d]avčni zavezanec“ [...] vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“, člen 4(2) pa določa, da take gospodarske dejavnosti obsegajo „vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve [...]“.

5. „Dobava blaga“ v skladu s členom 5(1) pomeni „[...] prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, člen 6(1) pa „[d]obavo storitev“ opredeljuje kot „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5“.

6. S členom 13A(1) so številne dejavnosti, vključno z bolnišničnimi in zdravstvenimi storitvami, oproščene DDV, ker določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

(b) bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste“.

7. V ?lenu 13B(b) je z enakimi izrazi, kot so uporabljeni v ?lenu 13A(1), dolo?eno, da je DDV oproš?en „lizing ali dajanje v najem nepremi?nin“. V ?lenu 13B(b) so tudi z enakimi izrazi, kot so uporabljeni v ?lenu 13A(1), dolo?ene številne dejavnosti v sektorju finan?nih storitev, ki jih morajo države ?lanice prav tako oprostiti DDV.

8. Glede odbitka davka je v ?lenu 17(1) dolo?eno, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka“. V ?lenu 17(2) je dolo?eno, da „[d]okler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?ljivih transakcij, je dav?ni zavezanec upravi?en odbiti davek, ki ga je dolžan pla?ati, [...] davek na dodano vrednost, ki ga je na ozemlju države dolžan pla?ati ali ga je pla?al za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug dav?ni zavezanec.“(3)

9. Za blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanec uporabi bodisi za transakcije, pri katerih je DDV odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, je v ?lenu 17(5), prvi pododstavek, dolo?eno, da „je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam“. V ?lenu 17(5), drugi pododstavek, pa je dolo?eno, da se „[t]a delež [...] v skladu s ?lenom 19 doloži za vse transakcije, ki jih opravlja dav?ni zavezanec“.

10. V ?lenu 27(1), ki ureja poenostavljene postopke,(4) je dolo?eno: „[n]a predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi ?lanici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od dolo?b te direktive, za poenostavitev postopka za obra?unavanje davka ali za prepre?evanje dolo?enih vrst dav?nih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obra?unavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi kon?ne potrošnje.“

II – Dejansko stanje v postopkih v glavni stvari, vprašanja, predložena Sodiš?u, ter zakonodaja Skupnosti in nacionalna zakonodaja, ki je upoštevana za posamezno zadevo

A – Zadeva C-255/02

11. Halifax je banka. Na podlagi ?lena 13B(d) Šeste direktive veliko ve?ino njenih dobav predstavljajo finan?ne storitve, oproš?ene DDV. Zaradi svoje poslovne dejavnosti je želela zgraditi klicne centre na štirih razli?nih lokacijah v Združenem kraljestvu, na zemljiš?ih, ki jih je imela v najemu ali v lasti. Zaradi pravila sorazmernosti iz ?lena 17(5) bi lahko dobila povrnjenih manj kot 5 % DDV, pla?anega za gradbena dela. Vendar so njeni dav?ni svetovalci sestavili na?rt, na podlagi katerega je lahko Halifax z vrsto transakcij, ki so vklju?evale razli?ne družbe v skupini Halifax, u?inkovito dobila povrnjen celoten vstopni DDV za gradbena dela.

12. Družbe, ki so bile vklju?ene v transakcije, so bile vse h?erinske družbe v izklju?ni lasti družbe Halifax: Leeds Permanent Development Services (v nadaljevanju: LPDS), „družba s posebnim ciljem“, ki je v preteklosti vodila razvojne projekte in ni pripadala DDV skupini Halifaxa; County Wide Property Investments (v nadaljevanju: CWPI), družba za razvoj in investicije; in kon?no Halifax Property Investment Ltd (v nadaljevanju: HPIL), ki pa za razliko od zgoraj navedenih družb ni bila registrirana za DDV.

13. Na?rt zadeva štiri razli?na zemljiš?a, vendar so bile transakcije glede vsakega zemljiš?a opravljene po enakem vzorcu. Halifax se je s pogodbo zavezala, da bo dala posojilo LPDS, ki ga je ta potrebovala za pridobitev potrebnih pravic do zemljiš? in izvedbo gradbenih del. Hkrati se je LPDS z drugo pogodbo zavezala, da bo na zemljiš?u izvedla gradbena dela majhne vrednosti. Halifax je LPDS za delo na štirih zemljiš?ih pla?ala približno 164.000 GBP, vklju?no s približno 25.000 GBP za DDV, ki ga je pla?ala LPDS in katerega le neznaten del je na podlagi pravila sorazmernosti Halifax lahko odbila kot vstopni davek.

14. LPDS pa je sklenila sporazum o gradnji in financiranju s CWPI, na podlagi katerega je morala CWPI na vsakem od zemljiš? izvršiti ali dati izvršiti gradbena dela. Zajemal je dela majhne vrednosti, ki se jih je LPDS zavezala izvesti za Halifax. LPDS je s predujmi, ki jih je prejela na podlagi posojilne pogodbe s Halifax, za dela vnaprej pla?ala CWPI velik znesek (skupno približno 48 milijonov GBP, vklju?no z ve? kot 7 milijonov GBP za DDV).

15. Vse opisane transakcije so se zgodile na isti dan v finan?nem letu LPDS, ki se je kon?alo 31. marca 2000.(5) V tem letu je LPDS opravila dobave gradbenih del majhne vrednosti, obdav?ene po normalni stopnji, in nobenih oproš?enih dobav. Zato je LPDS zahtevala povra?ilo DDV v višini prek 7 milijonov GBP za njene vstopne transakcije, opravljene v istem letu, kar je ustrezalo zneskom, ki jih je CWPI zara?unala za izvedbo gradbenih del na navedenih zemljiš?ih. CWPI pa je obra?unala DDV za dobave, opravljene LPDS, vendar bo na koncu upravi?ena do odbitka DDV, ki ga bodo zara?unali podjetniki in strokovnjaki, ki bodo sodelovali pri gradbenih delih.

16. Halifax je dala 6. aprila 2000 vsako zemljiš?e v najem LPDS v zameno za pla?ilo premije, LPDS pa je naprej sklenila pogodbo, s katero je vsakega od najemov prenesla na HPIL tako, da se je vsak prenos zaklju?il prvi delovni dan po zaklju?ku gradbenih del na posameznem zemljiš?u. HPIL je še istega dne vsako od zemljiš? oddala s pogodbo v podnajem Halifax v zameno za pla?ilo premije. Te transakcije so se odvijale v naslednjem letu, v katerem je bila dejavnost LPDS delno davka oproš?ena, in so se v skladu s ?lenom 13B(b) za namene DDV štele kot oproš?ene dobave.

17. CWPI je zaupala izvedbo del na vsakem zemljiš?u neodvisnim podjetnikom in strokovnjakom razli?nih profilov. Ker je CWPI od LPDS prejela predujem, je neodvisnim podjetnikom pla?ala, ko so bila dela opravljena.

18. Commissioners so zavrnil zahteve LPDS za povra?ilo njenega vstopnega DDV in zahteve CWPI v zvezi z DDV, ki so ji ga zara?unali neodvisni podjetniki. Kot so navedli Commissioners, transakcija, izvedena z edinim ciljem izogniti se DDV, ne glede na njen pristen zna?aj, sama po sebi ni niti „dobava“ niti ukrep, sprejet pri opravljanju „gospodarske dejavnosti“ za namene DDV. Obveznosti LPDS do Halifax in gradbene storitve CWPI za LPDS zato niso „dobave“ v smislu Šeste direktive. Commissioners so še navedli, da so transakcije, ki so izvedene z edinim ciljem izogniti se DDV, „zloraaba pravic“ in jih zato ni mogo?e upoštevati za namene DDV. Bodisi na podlagi prvega ali drugega pristopa je o?itno, da so edine prave dobave gradbenih storitev opravili neodvisni podjetniki in so bile izvedene neposredno za Halifax.

19. Halifax, LPDS in CWPI (v nadaljevanju: tože?e stranke Halifax) so zavrnitev Commissioners izpodbijali pred VAT and Duties Tribunal, London, ki je tožbe zavrnilo. Tože?e stranke Halifax so vložile pritožbo na High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), ki je sodbo razveljavilo in jo vrnilo VAT and Duties Tribunal, London, z navodilom, naj med drugim ugotovi, ali je bil edini cilj LPDS in CWPI za izvedbo spornih transakcij izogniti se DDV. VAT and Duties Tribunal, London, je na to vprašanje odgovorilo pritrdilno, poleg tega pa je Sodiš?u predložilo naslednja vprašanja:

„1. (a) Ali se lahko v upoštevni?ih okoliš?inah transakcije:

(i) ki jih opravi vsak udeleženec z edinim namenom pridobiti dav?no ugodnost in

(ii) s katerimi se ne zasleduje noben samostojen gospodarski cilj,

za namene DDV štejejo za dobavo ali storitve, ki jih opravijo dav?ni zavezanci ali jih kdo opravi v njihovo korist v okviru njihove gospodarske dejavnosti?

(b) Katere dejavnike v upoštevni?ih okoliš?inah bi bilo treba upoštevati za dolo?itev naslovnikov dobav oziroma prejemnikov storitev, ki jih opravijo neodvisni gradbeniki?

2. Ali teorija zlorabe pravic, kot jo je razvilo Sodiš?e, povzro?i, da se tože?im strankam zavrnejo njihove zahteve za vra?ilo ali oprostitev pla?anega vstopnega davka, ki izhaja iz izvajanja upoštevni?ih transakcij?“

B – *Zadeva C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (v nadaljevanju: BHL) je del skupine dru?b BUPA (v nadaljevanju: skupina BUPA) in upravlja zasebne bolnišnice. Njene dobave so se obdav?evale po stopnji ni?. BHL je zato lahko zahtevala vra?ilo vstopnega davka na njene dobave zdravil in protez, ki jih je prejela od svojih dobaviteljev, ne da bi morala obra?unati izstopni davek na dobave teh zdravil in protez svojim strankam.

21. Vlada Združenega kraljestva je najavila svoj namen, da bo hitro sprejela zakonodajo, s katero bo te nabave izklju?ila iz obdav?enja po stopnji ni?, ki je navsezadnje za?ela veljati 1. januarja 1998. Posledica navedene spremembe je bila, da so se sporne dobave, ki so jih opravljali zasebni dobavitelji, izlo?ile iz obdav?enja po stopnji ni?, ki ga je Združeno kraljestvo lahko uporabljalo na podlagi ?lena 28(2)(a)(6) Šeste direktive, in se je zanje uveljavila normalna ureditev iz ?lena 13A, v skladu s katero obstaja dav?na oprostitev brez povra?ila vstopnega davka.

22. Skupina BUPA je v obdobju med najavo vlade in za?etkom veljavnosti nove zakonodaje, na?rtovala in izvedla vrsto transakcij, sestavljenih iz dogovorov o pred?asnem pla?ilu, ki so prepre?ile vpliv nove zakonodaje na finan?ni položaj BHL. Ideja je bila, da se pred za?etkom veljavnosti nove zakonodaje pla?a vnaprej za veliko koli?ino nedolo?enih zdravil in protez.

23. Dogovori o pred?asnem pla?ilu, ki so BHL omogo?ili, da zahteva vra?ilo vstopnega davka na njene nabave, temeljijo na ?lenih 10 in 17 Šeste direktive. ?len 17(1) dolo?a, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka“. V skladu s ?lenom 17(2)(a) je dav?ni zavezanec, „[d]okler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?ljivih transakcij, [...] upravi?en odbiti davek, ki ga je dol?an pla?ati, [...] davek na dodano vrednost, ki ga je na ozemlju države dol?an pla?ati ali ga je pla?al za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug dav?ni zavezanec“.

24. Člen 10 določa:

„1. (a) ‚Obdavčljivi dogodek‘ je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) ‚Obveznost obračuna‘ davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Dobave blaga, razen dobav iz člena 5(4)(b), in opravljanje storitev, pri katerih se izdajajo zaporedni obračuni ali se izvršijo zaporedna plačila, se štejejo za končane v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačila nanašajo.

[...]

Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila in od prejetega zneska.“(7)

25. Z vidika teh določb bi se z dogovori o predčasnem plačilu doseglo, da se DDV ne bi zaračunal, tudi če bi se specifikacija in dostava blaga opravili po odpravi ureditve obdavčenja s stopnjo nič, ker je bilo blago plačano, ko je bila pravica do povračila vstopnega davka še vedno na voljo.

26. Skupina BUPA se je odločila, da zaradi izključitve tveganja, ki je povezano z opravljanjem obsežnih predasnih plačil zunanjim dobaviteljem, kot dobavitelja v okviru dogovora o predcasnem plačilu uporabi eno od odvisnih družb zunaj BUPA skupine DDV. Izbrana družba je bila članica skupine Goldsborough. Skupina BUPA je to skupino družb, ki je prav tako upravljala majhno število zasebnih bolnišnic, pred kratkim kupila. Izbrana odvisna družba je bila preimenovana v BUPA Medical Supplies Ltd (v nadaljevanju: BMSL). Njena dejavnost je bila spremenjena in je pridobila dovoljenje za distribucijo farmacevtskih izdelkov.

27. Da bi se izognili težavam s plačilno sposobnostjo, ki bi nastale, ker bi bilo treba Commissioners plačati znesek izstopnega davka, ki ga je obračunala BMSL, je druga odvisna družba skupine BUPA, Goldsborough Developments Ltd (v nadaljevanju: GDL) sklenila zrcalni dogovor o predcasnem plačilu v nasprotni smeri z dobaviteljem, ki pripada BUPA skupini DDV, za enak znesek in v istem obračunskem obdobju. Navedeni dobavitelj je bila tudi ena od družb v skupini BUPA, in sicer BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (v nadaljevanju: Gatwick Park), ki je tudi spremenila dejavnost družbe in pridobila dovoljenje za distribucijo farmacevtskih izdelkov.

28. Dogovori o predcasnem plačilu med BHL in BMSL ter GDL in Gatwick Park so bili podpisani 5. septembra 1997. BHL se je zavezala, da bo BMSL plačala znesek 100 milijonov GBP za dobavo nedoločenih zdravil (60 milijonov GBP plus 10,5 milijona GBP za DDV) in protez (40 milijonov GBP plus 7 milijonov GBP za DDV). Istega dne je BMSL izstavila BHL ustrezne račune. Kot se je izkazalo, bi navedene količine zadostovale za zadostitev potreb BHL po zdravilih in protezah za pet do osem let. Enako se je 5. septembra 1997 GDL zavezala, da bo Gatwick Park plačala znesek 100 milijonov GBP za dobavo nedoločenih zdravil (50 milijonov GBP plus 8,75 milijona GBP za DDV) in protez (50 milijonov GBP plus 8,75 milijona GBP za DDV). Istega dne je Gatwick Park izstavila GDL ustrezne račune. Glede zadnjenavedenih pogodb o predcasnem plačilu se je izkazalo, da bi zneski, ki so bili dogovorjeni za plačilo na račun zdravil in protez, ki naj bi se dobavile, zadostovali za pokritje potreb GDL po navedenem blagu za 50 do 100 let.

29. Posledica obeh skupin zrcalnih dogovorov o predcasnem plačilu, kot sta opisani zgoraj, je

bila, da na koncu upoštevnega obračunskega obdobja ni bilo treba plačati nobenega davka Commissioners. V bistvu je BUPA skupina DDV dolgovala 17,5 milijona GBP izstopnega davka za dobave Gatwick Parka, vendar je ta znesek poravnala z zahtevkom za povračilo vstopnega davka v znesku 17,5 milijona GBP za dobave BMSL. Hkrati je Goldsborough skupina DDV dolgovala 17,5 milijona GBP izstopnega davka za dobave BMSL, ki ga je prav tako poravnala z zahtevkom za povračilo vstopnega davka v znesku 17,5 milijona GBP za dobave Gatwick Parka. Vsaka od skupin DDV je tako lahko poravnala obveznost iz naslova DDV v višini 17,5 milijona GBP s pravico do povračila enakega zneska vstopnega davka. Sredstva, potrebna za izvedbo poslov, je zagotovila BUPA Investments Ltd, ena od družb v skupini BUPA, in so bila prenesena na udeležence dogovorov o predasnem plačilu. Glede BHL so nove kupoprodajne pogodbe začele veljati septembra 1998. Dogovori o predasnem plačilu med GDL in Gatwick Parkom pa so se izvršili v letu 2001.

30. Commissioners so zavrnil potrditev odbitka vstopnega davka za BHL in GDL. Tožene stranke BUPA so zoper odločbo Commissioners vložile tožbo pri VAT and Duties Tribunal, London. VAT and Duties Tribunal, London, je njihove tožbe zavrnilo, ker BMSL in Gatwick Park nista opravljala gospodarske dejavnosti ali opravila dobav v smislu skupnega sistema DDV. Vendar pa je zavrnilo ugovor Commissioners, da bi se lahko uporabila splošna doktrina zlorabe pravic. Tožene stranke so nato vložile pritožbo pri Chancery Division of the High Court, Commissioners pa nasprotno pritožbo.

31. High Court se je odločilo, da Sodišču za sprejetje predhodne odločbe predloži naslednja vprašanja:

„1. Kako je treba razlagati izraz ‚gospodarska dejavnost‘ v členu 4(1) in (2) Direktive 77/388/EGS o DDV (v nadaljevanju: Direktiva) ob upoštevanju zadevnih okoliščin, zadevnih transakcij in položaja družb prodajalcev?

2. Kako je treba razlagati izraz ‚dobava blaga‘ v členu 5(1) Direktive ob upoštevanju zadevnih okoliščin, zadevnih transakcij in položaja družb prodajalcev?

3. (a) Ali obstaja načelo zlorabe pravic in/ali zlorabe prava, ki bi lahko (neodvisno od razlage, ki je dana v Direktivi) izključilo pravico do odbitka plačanega vstopnega davka?

(b) Če to načelo obstaja, v kakšnih okoliščinah se ga lahko uporabi?

(c) Ali bi se ga lahko uporabilo v okoliščinah, kot so te, ki jih je ugotovilo Tribunal?

4. Ali je odgovor na zgornja vprašanja od 1 do 3 drugačen, če se plačilo v zvezi z zadevnimi transakcijami izvede v obdobju, v katerem bi bila vsaka nadaljnja dobava blaga oproščena dobava z vračilom DDV, plačanega v predhodni fazi, kot dovoljuje člen 28(2)(a) Direktive?

5. Kako je treba razlagati Direktivo glede na naslednja vprašanja? Ali je treba v okoliščinah, kot so te v tem primeru, in če gre za transakcije, kot so zadevne transakcije, dobave obravnavati:

(a) kot da so jih opravili zunanji dobavitelji družbam kupcem, pri čemer dobave niso bile opravljene družbam prodajalkam ali da bi jih opravile družbe prodajalke

ali

(b) kot da so jih opravili zunanji dobavitelji družbam prodajalkam, pri čemer dobav niso opravile družbe prodajalke družbam kupcem?

6. Kako je treba razlagati člen 17 Direktive in pravila, ki se nanašajo na odbitek, če vsaka

družba prodajalka pri opravljanju gospodarske dejavnosti opravi dobave družbi kupcu in če:

- (a) so družbe kupci sklenile z družbami prodajalkami sporazum o dobavi blaga;
- (b) je bil za to blago račun izdan in plačan pred dobavo;
- (c) je bil DDV obračunan na predčasno plačilo v skladu z drugim pododstavkom člena 10(2) Direktive;
- (d) bi morale blago služiti družbam kupcem za opravljanje dobav, ki bi morale biti oproščene dobave s pravico do vračila davka, plačane v predhodni fazi, če so nastopile ob plačilu, ampak
- (e) ima vsaka družba kupec namen prevzeti blago, določeno v sporazumih, samo če bi se med tem spremenil zakon, zaradi katerega bi družba kupec lahko uporabljala blago samo še za opravljanje oproščenih dobav brez pravice do vračila?

(Glede točke (e) je treba pripomniti, da bi imele družbe kupci, če opisane zakonodajne spremembe ne bi bilo, pravico odpovedati pogodbe, ki so jih sklenile z družbami prodajalkami in zahtevati vračilo plačanih zneskov, saj pogodbe, sklenjene med družbami kupci in družbami prodajalkami v okviru zadevnih transakcij, vsebujejo klavzule, ki tako odpoved dovoljujejo.)

7. Tribunal je ugotovilo (v točki 89 svoje odločbe), da „nihče od tistih, ki so sprejemali odločitve [BMSL in Gatwick Park] [...] ni imel nobenega drugega razloga ali dejanskega namena kot izpeljati do konca načrt davčnega izogibanja“. Tožene stranke so v pritožbi pred High Court izpodbijale to ugotovitev o dejstvih. Ali bi bil odgovor na vprašanja od 1 do 6 drugačen in kako, če bi bila ta ugotovitev o dejstvih razveljavljena v pritožbenem postopku?“

C – Zadeva C-223/03

32. University of Huddersfield (v nadaljevanju: Univerza) je ustanova za visokošolsko izobraževanje („Higher Education Corporation“), ki opravlja davka oproščene dobave storitev izobraževanja. Želela je prenoviti dve zgradbi (West Mill in East Mill), na katerih je pridobila zakup („leasehold“). Povračilo vstopnega DDV pri stroških prenove bi bilo omejeno na stopnjo 14,56 % v 1996, ki se je nato znižala na 6,04 %. Vendar so ji njeni davčni svetovalci predlagali vrsto možnih načrtov, na podlagi katerih je Univerza lahko zahtevala povračilo celotnega vstopnega DDV na prenovitvena dela z vrsto transakcij, ki so vključevale različne pravne osebe.

33. V ta namen je bil ustanovljen diskrecijski sklad (v nadaljevanju: Trust), glede katerega je bila Univerza pooblašena za imenovanje in odpoklic upraviteljev. V zvezi z East Mill, ki je stavba, na katero se nanaša postopek v glavni stvari, se je Univerza odločila za obdavčitev njenega zakupa in ta zakup 22. novembra 1996 odobrila Trustu.⁽⁸⁾ Začetna letna zakupnina je bila določena v simbolnem znesku 12,50 GBP. Trust, ki se je prav tako odločil za obdavčitev svojih dobav, je istega dne Univerzi odobril podzakup z začetnim simboličnim letnim zneskom v višini 13 GBP. Nato je University of Huddersfield Properties Ltd (v nadaljevanju: Huddersfield Properties), ki je bila hčerinska družba, v celoti v lasti Univerze, in ni bila del iste skupine DDV, Univerzi izstavila račun za prihodnje gradbene storitve na East Mill v znesku 3,5 milijona GBP plus 612.500 za DDV. Kmalu zatem je družba Huddersfield Properties sklenila pogodbo z Univerzo o prenovi East Mill in slednja je plačala znesek računa, ki ga je predložila Huddersfield Properties. Ta je na koncu najela tretjega neodvisnega dobavitelja, da bi zagotovil potrebne gradbene storitve za obnovo East Mill. Dela na East Mill so bila zaključena septembra 1998. Pozneje so se najemnine za zakup in podzakup dvignile na 400.000 oziroma 415.000 GBP letno.

34. Ta načrt je Univerzi omogočil, da je pri vračilu DDV za obdobje 01/97 uveljavila pravico do

odbitka vstopnega DDV, s katerim je bila bremenjena za prejeta gradbena dela, ker je bil uporabljen zaradi nadaljnjih obdavčljivih dobav East Mill Trustu.(9) Commissioners so 26. januarja 2000 Univerzi odmerili davek za obdobje 01/97 v znesku 612.500 GBP v zvezi z DDV na gradbene storitve, ki jih je Huddersfield Properties zagotovila za East Mill, in 2,28 GBP v zvezi z DDV na najemnino za zakup East Mill, ki ga je obračunaval Trust. Univerza je zoper odmero DDV vložila pritožbo pri VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre.

35. Commissioners so v bistvu zatrjevali, da transakcija, izvedena z ednim ali pretežnim ciljem izogniti se DDV, ni „dobava“. Podobno naj ne bi bila ukrep v okviru opravljanja „gospodarske dejavnosti“ ali za njeno pospeševanje. Commissioners so podredno navedli, da se v skladu s splošnim pravnim načelom preprečevanja zlorabe pravic take transakcije ne bi smele upoštevati in bi se morale določbe Šeste direktive nanašati na resnično naravo sporne transakcije. Univerza pa je med drugim zatrjevala, da sporne transakcije niso bile „izvršene zgolj ali predvsem z namenom izogniti se davku“. Prav je res, da so dejstva, kot jih razlaga univerza, prispevala k visokemu „vnaprejšnjemu“ vračilu plačane vstopnega DDV, so bila posledica istih dejstev visoka plačila DDV za zakupnine v določenem obdobju.

36. Predložitveno sodišče je ugotovilo, da je bil edini namen uporabe Trusta v zvezi z East Millom, to je, da ga Univerza da v zakup Trustu in ga Trust da v podzakup Univerzi, pridobiti davčne ugodnosti. Poleg tega je ugotovilo, da je imela Univerza namen pridobiti absolutni prihranek DDV s tem, da bi zaključila z ureditvijo glede DDV, ki se nanaša na East Mill, nekaj časa po začetku zakupa (s čimer bi se prenehalo tudi plačevanje DDV na zakupnine). Vendar je predložitveno sodišče tudi ugotovilo, da so bile te transakcije dejanske transakcije in ne simulacije, v tem smislu, da so prispevale k dobavam, ki so bile dejansko opravljene.

37. V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal, Manchester, odločilo, da prekine odločanje in da Sodišče v predhodno odločanje predloži naslednje vprašanje:

„če:

1. se Univerza odpove svoji pravici do oprostitve DDV glede dobav in storitev v zvezi z določeno nepremičnino, katere imetnik je in ki jo daje v zakup Trustu, ki ga je ustanovila in ga nadzira Univerza,
 2. se Trust odpove svoji pravici do oprostitve DDV glede dobav ali storitev v zvezi z zadevno nepremičnino in da to v podzakup Univerzi,
 3. je Univerza sklenila zakupno in podzakupno pogodbo le z namenom pridobiti davčno ugodnost in te transakcije nimajo nobenega drugega gospodarskega cilja,
 4. sta zakup in podzakup, kot je bil tudi namen Univerze in Trusta, temeljila na načrtu odloga (to je, načrt za odlog plačila DDV) z vgrajenim mehanizmom, ki pozneje omogoča absolutni davčni prihranek,
- (a) ali sta zakup in podzakup obdavčljivi dobavi v smislu Šeste direktive o DDV;
- (b) ali ju je mogoče uvrstiti med „gospodarske dejavnosti“ v smislu drugega odstavka člena 4(2) Šeste direktive o DDV?“

III – Presoja

38. Kljub razlikam v sprejetih shemah davčnega načrtovanja, se v teh zadevah postavljajo ista pravna vprašanja. Predložitveno sodišče v bistvu prosi za smernice glede dveh vprašanj. Najprej sprašuje Sodišče, ali se sporne transakcije lahko opredelijo kot gospodarska dejavnost v smislu

člena 4(2) Šeste direktive in ali so dobave „blaga ali storitev“, ki jih „davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi [...] za plačilo“ v smislu člena 2 Direktive.(10)

39. Z drugim vprašanjem pa sprašuje, ali se lahko zahtevki za povračilo ali oprostitev vstopnega davka zavrnejo na podlagi doktrine prava Skupnosti o zlorabi pravic.(11)

A – Pojem dobave, opravljene v okviru opravljanja gospodarske dejavnosti

40. Namen sistema odbitka v skupnem DDV sistemu Skupnosti je, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan oziroma ga je plačal v okviru opravljanja vseh svojih gospodarskih dejavnosti.(12) Ni sporno, da pojem „gospodarska dejavnost“ iz člena 4(2) Šeste direktive zajema široko področje in da je objektivne narave.(13) Kot je Sodišče navedlo v sodbi Rompelman, „skupni sistem davka na dodano vrednost [...] zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat [...] obdavčijo popolnoma nevtrarno“.(14) Tako se člen 4(1) te direktive izrecno sklicuje na vsako gospodarsko dejavnost „ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. Sodišče je v svoji sodbi z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski navedlo, da se za določitev, ali je dejavnost gospodarska dejavnost v smislu skupnega sistema DDV, „dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od namenov ali rezultatov“.(15) Zato se mora dejavnost za opredelitev njenih značilnih lastnosti zaradi odločitve, ali je po svoji naravi gospodarska dejavnost, obravnavati objektivno in sama po sebi, brez upoštevanja morebitnega namena transakcije ali motivov strank.(16)

41. To pravilo temelji na zahtevi, da mora biti skupni sistem DDV nevtralen, in na načelu pravne varnosti, ki zahteva, da mora biti uporaba zakonodaje Skupnosti predvidljiva za vse, na katere se nanaša.(17) Zahteva pravne varnosti se mora upoštevati še posebej strogo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi prizadetim omogočila prepoznavo obsega njihovih pravic in obveznosti.(18)

42. Vlada Združenega kraljestva, ki jo zelo podpirajo vlade Irske, Nizozemske in Italije, vseeno navaja, da transakcije, kot so sporne v obravnavanih zadevah, izvedene z edinim namenom povrniti vstopni davek in se tako izogniti plačilu ali odložiti plačilo DDV, ki bi se običajno moral plačati, niso gospodarske dejavnosti v smislu skupnega sistema DDV in se jih ne sme upoštevati kot dobave v smislu zakonodaje o DDV. Zatrjuje, da so te dejavnosti, če je edini resničen namen udeležencev spornih transakcij uresnitev sheme izogibanja davku, popolnoma tuje ciljem Šeste direktive in jih zato ni mogoče uvrstiti med gospodarske dejavnosti.

43. Pri presoji razlogov, ki jih je v zvezi z navedenim predložila vlada Združenega kraljestva, je vredno obravnavati tri vprašanja. Najprej bom presojal, ali je v obravnavanih zadevah pomembno razlikovanje med zakonitimi in nezakonitimi dejavnostmi, ki ga je Sodišče razvilo zaradi določitve obsega pojma ekonomskih dejavnosti, kot zatrjuje vlada Združenega kraljestva. Kot drugo bom razpravljal o pomembnosti, ki jo vlada Združenega kraljestva pripisuje namenu, zaradi katerega so bile transakcije izvedene, da se te izključijo iz ekonomskih dejavnosti. Kot tretje pa bom razpravljal o širših posledicah sprejetja razlage, ki jo predlaga vlada Združenega kraljestva, katere cilj je preprečiti sheme izogibanja DDV z omejitvijo področja uporabe samih predpisov o DDV.

1. Pojem gospodarske dejavnosti in razlikovanje med zakonitimi in nezakonitimi dejavnostmi

44. Argumentacija vlade Združenega kraljestva, s katero se tožene stranke v treh zadevah in Komisija ne strinjajo, v glavnem temelji na smiselni uporabi več odločitev Sodišča, v katerih je bilo ugotovljeno, da določene nezakonite dejavnosti sodijo zunaj področja uporabe predpisov o DDV.(19) Menim, da ta sodna praksa ne zagotavlja podlage za trditev vlade Združenega kraljestva.

45. V skladu z uveljavljeno sodno prakso zaradi načela davčne nevtralnosti ni mogoče posplošeno razlikovati med zakonitimi in nezakonitimi dejavnostmi.(20) Načeloma tudi nezakonite transakcije sodijo na področje uporabe Šeste direktive in so obdavčene z DDV.(21) Edina izjema je dejavnost, ki v celoti sodi zunaj gospodarskega sektorja.(22) Vendar se ta izjema nanaša le na promet z blagom in storitvami, ki so v Skupnosti popolnoma prepovedane, in ki jih zaradi same narave in njihovih posebnih značilnosti ni mogoče v celoti tržiti ali vpeljati v gospodarske tokove.(23) Dobava narkotikov ali ponarejenih valut sodi zunaj področja uporabe Šeste direktive.(24) Navedeno ne velja za dejavnosti, ki so sporne v obravnavanih zadevah in zadevajo storitve razvoja in investicij, dobavo protez in zdravil in zakup nepremičnine. Obravnavane transakcije so torej same po sebi zakonite, ne glede na to, ali so bile izvedene zaradi izoginitve plačila davka ali njegovega odloga. Sodna praksa glede nezakonitih dejavnosti in področja uporabe Šeste direktive zato v obravnavanih zadevah nima takega pomena, kakršnega ji pripisuje vlada Združenega kraljestva.(25)

2. Pomembnost namena zaradi opredelitve, da gre za gospodarsko dejavnost

46. Združeno kraljestvo navaja, da se morajo za ugotovitev svojstvene narave dejavnosti upoštevati vse okoliščine, v katerih se zadevna transakcija odvija,(26) med katerimi bi moral biti tudi namen, zaradi katerega je bila transakcija izvedena.(27)

47. V zvezi s tem se sklicuje na sodbe v zadevah, kot so Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting in Sinclair Collis. Vendar v teh zadevah ni bilo dvoma, da so bile dejavnosti, ki so bile predmet presoje, gospodarske narave. Vprašanje v Faaborg-Gelting Linien je bilo, ali so restavracijski posli v skladu s Šesto direktivo opredeljeni kot dobave blaga ali dobave storitev.(28) V sodbi Stockholm Lindöpark se je obravnavalo vprašanje, ali naj se dejavnost upravljanja z igriščem za golf razvrsti kot dajanje nepremičnine v najem ali kot dobava storitev, povezanih z igranjem športa ali telesno vzgojo, da bi se določilo, ali se lahko oprosti DDV.(29) V sodbi Sinclair Collis se je obravnavalo vprašanje, ali je dovoljenje lastnika poslovnih prostorov lastniku avtomata za prodajo cigaret, na podlagi katerega ima slednji pravico, da avtomat namesti, ga upravlja in ga vzdržuje, oddaja nepremičnine v najem.(30) V vsaki od navedenih zadev je Sodišče preuči okoliščine, v katerih so se odvijale gospodarske dejavnosti, da bi jih pravilno uvrstilo na podlagi Šeste direktive, ne pa za to, da bi ugotovilo, ali sodijo na področje uporabe Šeste direktive ali zunaj njega. Iz nobene od navedenih zadev ni mogoče sklepati, da dejavnost ni več „gospodarska dejavnost“, če se izvaja z namenom izogniti se plačilu DDV ali to plačilo odložiti.

48. Res je, da se v obravnavanih zadevah sporne transakcije zdijo le sredstva ali posredni posli za izvedbo zapletenih shem izogibanju davka. Vendar pa davčno izogibanje v vsakem primeru ostaja dejavnost, ki ni neločljivo povezana z različnimi poslovnimi dejavnostmi, ki so bile v vsaki od posameznih spornih transakcijah objektivno izpeljane v zameno za plačilo. Namen davčnega izogibanja je zato zunanja okoliščina, ki ne spremeni svojstvene in objektivne narave vsake od teh transakcij.(31) Da bi se potrdilo, da gre za prenos blaga ali storitev v zameno za plačilo, in kasneje opredelilo njihovo svojstveno in objektivno naravo, se morajo take transakcije preučiti posamično, z vidika upoštevanih objektivnih okoliščin.

49. Podobno tudi okoliščina, da zasebne dejavnosti davčnega zavezanca ostajajo zunaj področja uporabe Šeste direktive, ne daje podlage trditvam vlade Združenega kraljestva. V sodbi Wellcome Trust je Sodišče presojalo, ali je Wellcome, ko je upravljala svoj investicijski portfelj, delovala kot zasebni investitor ali je opravljala poslovno dejavnost. Sodišče je upoštevalo okoliščine zadeve in sklenilo, da se mora Wellcome obravnavati kot končni potrošnik in ne kot „davčni zavezanec, ki deluje kot tak,“ v smislu člena 2(1) Šeste direktive. Vprašanje v sodbi v zadevi Enkler(32) je bilo, ali pomeni dajanje avtodoma v najem izkoriščanje stvarnega premoženja, „ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“ v smislu člena 4(2) Šeste direktive.

Sodišče je menilo, da se avtodom „zaradi njegove narave [...] lahko uporabi tako za gospodarske kot zasebne namene“. (33) Sodišče je odločilo, da se morajo za ugotovitev, ali izkoriščanje takega premoženja služi gospodarskim namenom, upoštevati okoliščine, kot so narava blaga, dolžina časa najema premoženja, število strank in znesek zaslužka. (34) V obravnavanih zadevah se ne zatrjuje, da so bile sporne transakcije izvedene zasebno. Transakcije so bile poslovna dejavnost, čeprav so bile izvedene kot orodje za izvedbo shem izogibanja DDV.

50. V nasprotju s predlogom vlade Združenega kraljestva s stališča Sodišča v sodbah v zadevah Breitsohl (35) in INZO (36) ne izhaja niti, da dejavnost izgubi svojo gospodarsko naravo, če se izvede z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost. V teh zadevah se je obravnavalo vprašanje položaja osebe, ki je opravila odbitek DDV in se je lažno izjavila glede svojega statusa davčnega zavezanca. Sodišče je odločilo, da „[d]avčni organi v primeru goljufije ali zlorabe, v katerih si je na primer zadevna oseba pod pretvezo, da naj bi opravljala določeno gospodarsko dejavnost, dejansko prizadevala, da za svoje zasebno premoženje nabavi blago, glede katerega je možen odbitek davka, lahko zahtevajo povračilo zneskov za nazaj, ker so se ti odbitki izvedli na podlagi lažnih izjav“. (37)

51. V obravnavanih zadevah se ne zatrjuje, da je bil namen tožnih strank pridobiti povračilo vstopnega DDV na podlagi lažnih izjav. Poleg tega je treba razlikovati med namenom za opravljanje gospodarskih dejavnosti, ki je pogoj, ki mora biti izpolnjen za pridobitev statusa davčnega zavezanca, in ciljem teh dejavnosti, ki v skladu s členom 4(1) Šeste direktive ni pomemben. Obravnavane zadeve, za razliko od zadev Breitsohl in INZO, zadevajo cilj gospodarskih dejavnosti, ki so jih opravljale tožne stranke, ne pa vprašanja, ali so resnično nameravali opravljati te dejavnosti kot davčni zavezanci. Storitve in blago so bili namreč dejansko preneseni v zameno za plačilo, čeprav kot del postopka, ki je bil skrbno načrtovan, da bi se ustvarila pravica do povračila vstopnega davka.

52. V skladu z razlago upoštevni določb direktive, ki jo zagovarja vlada Združenega kraljestva, ima osrednji pomen za opredelitev dobav, ki izhajajo iz transakcij, kot dobav, ki jih davčni zavezanec opravi pri opravljanju gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive, upoštevanje namena strank glede transakcij. Ta razlaga nasprotuje objektivni naravi pojma „gospodarska dejavnost“, ki je temeljna značilnost sistema DDV, ki jo terja osnovno načelo pravne varnosti, in ne sme biti odvisna od namena udeleženi gospodarskih subjektov. (38)

3. Preprečevanje izogibanja DDV z omejitvijo področja uporabe predpisov o DDV

53. Zdi se, da je cilj, ki ga vlada Združenega kraljestva skuša doseči s predlagano razlago, boj proti shemam izogibanja DDV z omejevanjem področja uporabe samega sistema DDV. Z drugimi besedami, če bi se ugotovilo, da gre za transakcije, namenjene izogibanju plačilu DDV ali njegovemu odlogu, bi se te transakcije preprosto izvzele s področja uporabe sistema DDV. Menim, da Sodišče navedene razlage ne bi smelo podpreti, saj ni v skladu z njegovo sodno prakso. Če namerava Sodišče odstopiti od svojega dosedanjega pristopa in izbrati razlago, ki jo predlaga vlada Združenega kraljestva, bo moralo tudi v celoti upoštevati probleme, ki izhajajo iz te razlage, in jih bom na kratko opisal v naslednjih točkah. Nenazadnje bi se moralo za uinkovit boj proti shemam davčnega izogibanja opozoriti na obstoj nadomestnih rešitev, ki so manj radikalne in bolj v skladu s smislom in naravo skupnega sistema DDV. To vprašanje bom obravnaval kasneje pod naslovom „Zloraba pravic“.

54. Stališča Združenega kraljestva, da bi moralo biti upoštevanje cilja transakcije pomembno, dejansko pripelje do paradoksa, da bi bile take transakcije izvzete s področja uporabe Šeste direktive le zato, ker so si stranke v prvi vrsti prizadevale izogniti se plačilu DDV ali ga odložiti. Kot je na obravnavi izpostavila Komisija, bi to razlago na koncu lahko uporabili ne le davčni organi v svojo korist, kot v obravnavanih zadevah, pa tudi davčni zavezanci. Slednji bi naeloma lahko

tudi zatrjevali, da z vidika cilja zadevne transakcije posamezna storitev ni bila opravljena pri gospodarski dejavnosti in bi nato izpadla s področja uporabe sistema DDV. To si je mogoče predstavljati na primer v zadevi Halifax, kjer je bila posamezna transakcija med Halifax in LPDS izvedena zaradi dobave gradbenih storitev in je dejansko vsebovala plačilo Halifax v približnem znesku 164.000 GBP, vključno z DDV v približnem znesku 25.000 GBP. Ta transakcija kot tudi druge so bile izvedene z edinim namenom izogibanja DDV.(39) Zato bi se morala v skladu z razlago, ki jo predlaga vlada Združenega kraljestva, ta transakcija očitno izvzeti s področja uporabe sistema DDV, čeprav je bila dejansko podlaga za plačilo DDV. Menim, da ni popolnoma jasno, kako naj bi se na podlagi pristopa, ki temelji na namenu transakcij, za katero si prizadeva vlada Združenega kraljestva, presojala posamezna transakcija, da bi ostala na področju uporabe Šeste direktive. To je tesno povezano z drugim problemom, ki izhaja iz razlage, ki jo zagovarja vlada Združenega kraljestva.

55. Kot odkriva predložitvena odločba v zadevi Halifax, se bo morala v primeru, če se transakcije zaradi davčnega izogibanja ne bodo upoštevale, ker bodo izvzete s področja uporabe sistema DDV, veriga dobav dejansko rekonstruirati, da se bo ponovno opredelili prejemniki tistih dobav, ki ostajajo predmet DDV. Prejemniki teh dobav po vsej verjetnosti ne bodo tisti, ki so navedeni v pogodbah ali na računih, povezanih z neupoštevanimi transakcijami. Ta rekonstrukcija povzroča resne probleme.

56. Prvič, predpostavlja, da obstaja običajen način, na primer, izvajanja gradbenih del v zadevah Halifax in Huddersfield ter pridobitve zdravil in protez v zadevi BUPA. Običajna transakcija te vrste bi bila tista, ki bi sodila na področje uporabe sistema DDV, vendar obstaja tveganje, da bi bila le izmišljotina, ker načeloma ni enega samega običajnega načina opravljanja gospodarske dejavnosti. Samo po sebi ni nenormalno, da na primer banka za izvedbo gradbenih del uporabi posredniške družbe za investicije in razvoj, namesto da bi z gradbenimi podjetji sklenila neposredne pogodbe. Nobenega od navedenih načinov opravljanja poslov ni mogoče šteti za bolj normalnega od drugega. Izbira enega ravnanja, ki bi nadomestilo transakcije, ki so jih udeleženci dejansko izpeljali in niso bile upoštewane za DDV, bi bila popolnoma samovoljna.

57. Drugič, ne upošteva pravih prenosov premoženja ali dobav storitev, opravljenih v zameno za plačilo, in se namesto tega osredotoči na celoten rezultat poslovanja, ki naj bi bil predmet DDV. To ni združljivo z značilnimi lastnostmi skupnega sistema DDV, določenimi v členu 2 Prve in Šeste direktive, v skladu s katerimi se DDV zaračuna za vsako posamično transakcijo, pri čemer se upošteva vsaka dobava v verigi transakcij.(40)

58. Naslednji in po mojem mnenju nerešen problem, ki izhaja iz razlage, ki jo predlaga vlada Združenega kraljestva, je vprašanje, ali morajo imeti vsi udeleženci sheme skupen namen pridobiti davčno ugodnost, da bi se take dejavnosti izvzele s področja uporabe Šeste direktive. Kot je Komisija navedla na obravnavi, dejansko obstaja resna nevarnost, da bi bila v shemo nevpletena oseba prizadeta pri opravljanju storitev za udeležence transakcij ali prejemu storitev od teh udeležencev, katerih edini cilj je pridobiti davčne ugodnosti. Ta problem se lahko po mojem mnenju ustrezno reši le z dokončno zavrnitvijo razlage pojma dobava, ki jo v okviru opravljanja gospodarske dejavnosti opravi davčni zavezanec, kot jo predlaga vlada Združenega kraljestva.

59. Z vidika zgornjih obrazložitev menim, da bi se moral odgovor Sodišča nacionalnim sodiščem glasiti, da se morata pojma „gospodarska dejavnost“ in „dobava“, ki jo opravi „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“ v smislu člena 2 in člena 4 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, razlagati tako, da se mora vsaka od spornih transakcij obravnavati objektivno in sama po sebi. V tem smislu ni pomembno, da je bila dobava opravljena z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost.

B – Zloraba pravic

60. Nacionalna sodišča postavljajo vprašanje, ali se pojem zlorabe pravic, ki ga je Sodišče prej priznalo na drugih področjih prava Skupnosti, lahko uporablja tudi na področju DDV. Ta doktrina bi davčnim zavezancem preprečila, da pridobijo davčno ugodnost, ki je posledica transakcij, začetih in izvedenih zgolj z namenom pridobiti to davčno ugodnost.

61. Sodišče je imelo v številnih zadevah priložnost izraziti svoja stališča o vprašanju tako imenovane „zlorabe pravic“ ali (širše) preprosto „zlorabe“. Vlada Združenega kraljestva, ki jo podpirajo vlade Irske, Nizozemske in Francije ter Komisija, se za utemeljitev stališča, da se ta doktrina lahko uporablja tudi na področju DDV, sklicujejo na to sodno prakso.

1. Pojem zlorabe v sodni praksi Sodišča

62. Analiza sodne prakse Sodišča dosledno kaže na številne konvergenčne elemente glede pojma zlorabe v pravu Skupnosti. Najprej, Sodišče je v okviru temeljnih svoboščin navedlo, da protipravno izogibanje predpisom države članice z izkoriščanjem teh svoboščin ni dopustno.⁽⁴¹⁾ Sodišče je to zamisel priznalo tudi na drugih posebnih področjih, kot je na primer socialna varnost, kjer je še odločilo, da ugodnosti ni mogoče pridobiti z zlorabo ali goljufivim ravnanjem.⁽⁴²⁾ Sodišče je v zadevah na področju skupne kmetijske politike iz istega razloga odločilo, da se uporaba upoštevne zakonodaje glede izvoznih nadomestil „v nobenem primeru ne sme razširiti na ravnanje izvoznika pri katerem gre za zlorabo“.⁽⁴³⁾ Sodišče je v drugi zadevi na zadnjenavedenem področju glede plačil obveznih zneskov za sir, ki je bil iz tretje države uvožen v Nemčijo, navedlo, da plačilo ne bi zapadlo, „če bi se lahko pokazalo, da uvoz in ponoven izvoz tega sira nista bila izvedena kot dobroverni trgovinski transakciji, pač pa le zaradi protipravne pridobitve ugodnosti, ki izhaja iz odobritve zneskov denarnega nadomestila“.⁽⁴⁴⁾ Sodišče je v sodni praksi na področju prava družb tudi priznalo, da se delničarju ne sme dopustiti sklicevanje na določbo prava Skupnosti, da bi pridobil protipravne ugodnosti, ki so očitno v nasprotju s cilji, ki jih skuša doseči sporna določba.⁽⁴⁵⁾ Sodišče je v novejši sodbi v zadevi Centros, v kateri se je obravnavala domnevna zloraba pravice do ustanavljanja, ponovilo svoje stališče, ko je ugotovilo, da je „država članica upravičena sprejeti ukrepe, ki naj bi preprečili, da se ne bi v korist ugodnosti, ki jih ustvarja Pogodba, nekateri od njenih državljanov z zlorabo obšli nacionalno zakonodajo in da upravičenci ne bi zlorabili ali goljufivo uporabljali pravil Skupnosti“.⁽⁴⁶⁾

63. Zadnji stavek odraža dve glavni okoliščini, v katerih je Sodišče obravnavalo pojem zlorabe. Prva je, ko se predpisi prava Skupnosti zlorabijo zaradi izogibanja nacionalnemu pravu. Druga je, ko se z zlorabo sklicuje na predpise prava Skupnosti zaradi pridobitve ugodnosti na način, ki je v nasprotju z namenom in cilji prav teh predpisov.⁽⁴⁷⁾

64. Menim, da bi se zagotovo lahko štelo, da iz navedene sodne prakse izhaja splošno načelo prava Skupnosti.⁽⁴⁸⁾ Sodišče ga je združilo v celoto z navedbo, da „se na pravo Skupnosti ni mogoče sklicevati z namenom zlorabe ali goljufije“.⁽⁴⁹⁾ Vendar pa to načelo, izjavljeno tako široko in precej obsežno, samo po sebi ni uporabno sredstvo za presojo, ali se pravica, ki izhaja iz posamezne določbe prava Skupnosti, zlorabi. Za ugotovitev, ali je šlo za zlorabo, je nujna

podrobnejša doktrina ali preizkus, da bi na²elo delovalo.(50)

65. Iz prejšnje sodne prakse v zvezi s tem izhaja, da Sodiš²e poskuša najti previdno ravnotežje med tem, da nacionalnim sodiš²em prepusti presojo zlorabe v skladu z njihovimi upoštevničimi nacionalnimi predpisi,(51) in tem, da zagotavlja, da ta presoja ne škoduje polnemu u²inku in enotni uporabi predpisov prava Skupnosti, na katere se domnevno z namenom zlorabe sklicuje.(52) Zato je Sodiš²e razvilo merilo, v skladu s katerim naj bi se opravila presoja na nacionalni ravni. Prvi², presoja zlorabe mora temeljiti na objektivnih dokazih. Drugi², in najpomembneje, opravljena mora biti v skladu z namenom in cilji dolo²b prava Skupnosti, na katere se domnevno z namenom zlorabe sklicuje.(53) V zvezi s tem je Sodiš²e, ²e je bila dolo²itev takega namena predmet razlage, v nekaj zadevah izrecno izklju²ilo obstoj zlorabe.(54)

66. Sodiš²e pa je šlo v sodbi Emsland Stärke(55) korak dalje pri oblikovanju bolj razvite doktrine prava Skupnosti zlorabe. Vprašano je bilo, ali bi izvoznik lahko ostal brez pravice do izvoznega nadomestila, ²eprav so bili formalni pogoji za odobritev nadomestila izpolnjeni v skladu z upoštevničimi dolo²bami Uredbe Komisije (EGS) z dne 29. novembra 1979 o dolo²itvi skupnih podrobnih pravil za uporabo sistema izvoznih nadomestil za kmetijske proizvode.(56) Sporno blago je bilo v bistvu predmet povratne sheme, na podlagi katere se je blago izvozilo in sprostilo za doma²o uporabo v tretji državi, vendar je bilo nespremenjeno in z istim prevoznim sredstvom takoj ponovno uvoženo v Skupnost.

67. Zato je Sodiš²e odlo²ilo, da bi se morale sporne dolo²be prava Skupnosti razlagati tako, da bi se v primeru zlorabe pravica do nadomestila zgubila. Sodiš²e je tako za dolo²itev, ali obstoji taka zloraba, izoblikovalo test, ki vsebuje najprej „skupek objektivnih okoliš²in, iz katerih izhaja, da cilj, ki ga zasleduje predpis Skupnosti, ni bil dosežen, ²eprav so se formalno spoštovali pogoji, dolo²eni v tem predpisu,“(57) in drugi² „subjektivni element, ki sestoji iz namena pridobiti korist, ki izhaja iz predpisov Skupnosti, tako da se umetno ustvarijo pogoji za pridobitev te koristi.“(58) Vlada Združenega kraljestva navaja, da bi se moral ta test dejansko uporabiti tudi v skupnem sistemu DDV, ne glede na to, da niti v Šesti direktivi niti v nacionalnem pravu ni dolo²b, ki bi ga izrecno urejale.

68. V bistvu je v zgoraj navedeni sodni praksi glede pojma zlorabe (ki ni vedno navedena kot zloraba pravic) enoten vzorec, na podlagi katerega presoja zlorabe temelji na vprašanju, ali je zahtevana pravica skladna s cilji predpisov, ki so formalna podlaga za to pravico.(59) Osebi, ki zatrjuje, da ima pravico, je uveljavljanje te pravice onemogo²eno le toliko, kolikor se na dolo²bo prava Skupnosti, ki uradno podeljujejo to pravico, sklicuje zaradi doseganja „protipravne ugodnosti, ki je o²itno v nasprotju s ciljem te dolo²be“. (60) Nasprotno pa zlorabe ni, ²e se pravica uveljavlja v okvirih, dolo²enih s cilji in rezultati, ki jih ima sporna dolo²ba prava Skupnosti, pa² pa se v tem primeru le pravica zakonito uveljavlja.(61)

69. Zato menim, da pojem zlorabe deluje kot *na²elo za razlago prava Skupnosti*, kot je navedla Komisija v svojih pisnih stališ²ih.(62) Kaže, da je odlo²ilni dejavnik za potrditev obstoja zlorabe teleološko podro²je uporabe pravil Skupnosti, ki se uveljavljajo,(63) ki se mora opredeliti zaradi ugotovitve, ali te dolo²be dejansko podeljujejo zahtevano pravico v obsegu, ki ni o²itno zunaj podro²ja uporabe teh predpisov. Navedeno pojasnjuje, zakaj se Sodiš²e pogosto sklicuje zgolj na zlorabo, ne pa na zlorabo pravic.

70. S tega vidika sklicevanje na subjektivni element zlorabe v sodbi Emsland ne vpliva na razlagalno naravo pojma zlorabe v pravu Skupnosti.(64) V sodbi Emsland je Sodiš²e ta subjektivni element povežalo z ugotovitvijo, da je bil položaj, zaradi katerega se je uporabilo dolo²eno pravilo Skupnosti, popolnoma umeten. Menim, da ugotovitve, da gre za umetno tvorbo, ni mogo²e utemeljiti s presojo subjektivnih namenov tistih, ki zahtevajo pravico Skupnosti. Umetna narava dolo²enih dogodkov ali transakcij se mora zagotovo dolo²iti na podlagi vrste objektivnih okoliš²in,

ki se potrjuje za vsak posamezen primer. To je tudi v skladu s sklicevanjem Sodišča, tudi v sodbi Emsland, na „goli namen“ dejavnosti ali ravnanja kot osrednji element za utemeljitev sklepa, da obstoji zloraba prava Skupnosti.⁽⁶⁵⁾ Kadar Sodišče zavzame stališče, da gre za zlorabo, ko sporna dejavnost nikakor ne more imeti drugega cilja ali opravičila kot pa uporabiti predpise prava Skupnosti v nasprotju z njihovim namenom, je to po mojem mnenju enako sprejetju objektivnih meril za ugotovitev zlorabe. Ti objektivni elementi bodo res razkrili, da je bil namen udeleženca ali udeležencev te dejavnosti po vsej verjetnosti zlorabiti pravo Skupnosti. Vendar ta namen ni odločilen za ugotovitev zlorabe. Nasprotno, odločilna je sama dejavnost, ki se objektivno obravnava. S tega vidika zadostuje, da si na primer predstavljamo primer, kjer se A omeji, da brez posebnega razmišljanja sledi nasvetu B in izvede dejavnost, za katero ni druge razlage kot zagotavljanje davčne ugodnosti A. Dejstvo, da A ni imel subjektivnega namena, da zlorabi pravo Skupnosti, zagotovo ne bo bistveno za ugotovitev zlorabe. Pomembne niso sedanje namere A, pač pa dejstvo, da za dejavnost ni druge razlage kot zagotavljanje davčne ugodnosti.

71. Menim torej, da se obstoj subjektivnega elementa, navedenega v sodbi Emsland, ne bi smel določiti z iskanjem težko opredeljivih subjektivnih namenov udeležencev. Namesto tega je namen udeležencev, da si na podlagi prava Skupnosti protipravno pridobijo ugodnost, le izpeljan iz umetne narave položaja, ki se presoja s pomočjo vrste objektivnih okoliščin. Če se ugotovi obstoj omenjenih objektivnih okoliščin, se mora skleniti, da si tisti, ki se sklicuje na dobresedni pomen določbe prava Skupnosti zaradi uveljavitve pravice, ki je v nasprotju z njenimi cilji, ne zasluži, da se mu ta pravica prizna. V teh okoliščinah se mora v nasprotju z njenim dobresednim pomenom sporna pravna določba razlagati, kot da dejansko ne podeljuje pravice. Po mojem mnenju je osrčje doktrine zlorabe v pravu Skupnosti presoja objektivnega cilja predpisov Skupnosti in opravljenih dejavnosti, ne pa presoja subjektivnega namena posameznikov. Menim torej, da je uporaba pojma „zloraba pravic“ za opis tega, kar je v skladu s sodno prakso Sodišča v bistvu razlagalno načelo prava Skupnosti, lahko dejansko zavajajoča.⁽⁶⁶⁾ Zato raje uporabljam pojem „prepoved zlorabe prava Skupnosti“ in bom govoril o „zlorabi pravic“ le, kadar bo treba zaradi poenostavitve.

72. Zdaj bom obravnaval vprašanje o uporabi tega razlagalnega načela prava Skupnosti v obravnavanih zadevah na posebnem področju usklajenega skupnega sistema DDV in, če je ta uporaba podana, oblikovanje meril za njegovo uporabo v teh zadevah.

2. Uporaba načela, ki prepoveduje zlorabo prava Skupnosti v skupnem sistemu DDV

73. Kot je navedel generalni pravobranilec Tesauro, mora „vsak pravni sistem, ki stremi k najmanjši ravni popolnosti, vsebovati ukrepe za tako imenovano samozaščito, da bi se preprečila zloraba, prekomerno ali izkrivljeno uveljavljanje pravic, ki jih podeljuje. Ta zahteva pravo Skupnosti nikakor ni tuja“.⁽⁶⁷⁾ Menim, da tudi skupni sistem DDV ni nedovzeten za tveganje, ki ga vsebuje vsak pravni sistem, da se, čeprav formalno v skladu s pravno določbo, ravna tako, da se v nasprotju nameni in cilji te določbe zlorabijo možnosti, ki jih daje.

74. Težko si je torej predstavljati skupni sistem DDV kot zlorab prosto področje v pravnem sistemu Skupnosti, kjer tega načela ne bi bilo treba spoštovati. Ni razloga, da bi morale biti tako splošno načelo prava Skupnosti na področju DDV odvisno od izrecne izjave zakonodajalca, da tudi za določbe direktiv o DDV velja pravilo, ki ga je Sodišče v svoji sodni praksi dosledno potrjevalo, da nobena določba prava Skupnosti ne more biti uradna podlaga za zagotovitev ugodnosti, ki so očitno v nasprotju z njenimi nameni in cilji. Tako pravilo, ki se razume kot razlagalno načelo, je nepogrešljiv varnostni ventil za zavarovanje ciljev vseh predpisov prava Skupnosti pred njihovo formalistično uporabo, ki temelji le na njihovem besedilu.⁽⁶⁸⁾ Zamisel, da se ta pojem enako uporablja na področju DDV, je v celoti skladna s stališčem, ki ga je pred kratkim zavzelo Sodišče v sodbi Gemeente Leusden, v skladu s katerim „je preprečevanje možnih

dav?nih utaj, izogibanj davka in zlorab cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in podpira“.(69)

75. ?e se to na?elo razume kot splošno razlagalno na?elo, ni potrebno izrecno zakonodajno priznanje zakonodajalca Skupnosti, da bi veljalo za dolo?be Šeste direktive. Zgolj zato, ker v Šesti direktivi ni dolo?be, ki bi izrecno vsebovala razlagalno na?elo, in s katero bi bile zlorabe prepovedane – in enako bi lahko na primer veljalo za na?elo pravne varnosti ali varovanja zaupanja v pravo, kot je navajala na obravnavi irska vlada – ni mogo?e sklepati, da zakonodajalec Skupnosti tega na?ela ni hotel uporabiti za Šesto direktivo. Nasprotno, tudi ?e bi Šesta direktiva vsebovala dolo?bo, ki bi izrecno navajala to na?elo, bi se to lahko štelo, kot je poudarila Komisija, le za izjavo ali kodifikacijo obstoje?ega splošnega na?ela.(70)

76. Iz to?no enakih razlogov se ne morem strinjati s predlogom tože?ih strank v obravnavnih zadevah, da mora biti uporaba splošnega na?ela, v skladu s katerim je prepovedana zloraba v okviru Šeste direktive, odvisna od tega, da vsaka država ?lanica sprejme ustrezne nacionalne predpise proti dav?nemu izogibanju, v skladu s postopkom na podlagi ?lena 27 Šeste direktive.(71) ?e bi se sprejelo to stališ?e, bi postal skupen sistem DDV posebno pravno podro?je, kjer bi se moralo dopustiti prakti?no vsako oportunisti?no ravnanje dav?nih zavezancev, ki bi se sklicevali na dobesedni pomen njegovih dolo?b, da bi v razmerju do dav?nih organov protipravno pridobili dav?ne ugodnosti, razen ?e bi države ?lanice prej sprejele zakonske ukrepe, ki bi tako ravnanje prepovedovali.

77. Na kratko, ne vidim razloga, da se predpisi o DDV ne bi razlagali v skladu s splošnim na?elom prepovedi zlorabe prava Skupnosti. V dav?nem pravu pogosto prevladuje upravi?eno preudarek pravne gotovosti, ki izhaja zlasti iz potrebe po zagotavljanju predvidljivosti finan?nega bremena, ki se nalaga davkopla?evalcem, in na?ela, da ni obdav?enja brez predstavništva. Vendar pa primerjalna analiza pravnih predpisov držav ?lanic zadostuje za razjasnitev, da zaradi tega zanimanja uporaba dolo?enih splošnih dolo?b in nedolo?enih pojmov na podro?ju dav?nega prava, da bi se prepre?ilo nezakonito izogibanje davkom, ni izklju?ena.(72) Pravna varnost mora biti uravnotežena z drugimi vrednotami pravnega sistema. Dav?no pravo ne bi smelo postati vrsta pravnega „divjega zahoda“, v katerem se mora prakti?no vsaka vrsta oportunega vedenja dopustiti, ?e je le v skladu s strogo formalisti?no razlago zadevnih dav?nih predpisov in zakonodajalec ni izrecno ukrepal, da se tako ravnanje prepre?i.

78. ?len 27 Šeste direktive ni ovira, da se za razlago skupnih predpisov DDV sprejme doktrina zlorabe. Res je, da je Sodiš?e v svoji sodni praksi dosledno ugotavljalo, da morajo države ?lanice upoštevati dolo?be Šeste direktive in se v razmerju do dav?nega zavezanca ne smejo opirati na dolo?bo, ki odstopa od zasnove direktive, ?e odstopanje ni bilo dolo?eno v skladu s ?lenom 27.(73) Potreba, da se prepre?i dav?na utaja ali izogibanje davkom, torej ne more upravi?iti sprejetja nacionalnih ukrepov, ki odstopajo od direktive, druga?e kot na podlagi postopka, ki ga dolo?a njen ?len 27.(74) Poleg tega se dovolijo le tista odstopanja, ki so sorazmerna in potrebna za doseg ciljev, izrecno navedenih v ?lenu 27.(75)

79. Vendar pa prepoved zlorabe prava Skupnosti, ?e se razume kot razlagalno na?elo, ne povzro?i odstopanja od dolo?b Šeste direktive. Rezultat uporabe te prepovedi je, da ni mogo?e šteti, da *razlagana* pravna dolo?ba podeljuje sporno pravico, ker zahtevana pravica o?itno presega namene in cilje, ki jih zasleduje dolo?ba, na katero se z zlorabo opira. S tega vidika in predvsem uporaba omenjenega razlagalnega na?ela ne povzro?i, da se opravljene gospodarske dejavnosti ne bi smele upoštevati za namene DDV ali bi se morale izvzeti s podro?ja uporabe Šeste direktive. ?e se Šesta direktiva razlaga v skladu s tem na?elom, se lahko v okviru pravne razlage pri?akuje le najbolj o?itno posledico, to je, da se v nasprotju z dobesednim pomenom pravne dolo?be pravica dejansko ne podeli. ?e ta razlaga povzro?a kakršnokoli odstopanje, gre le za odstopanje od besedila predpisa, ne pa od samega predpisa, ki vsebuje ve? kot le besedilo.

Uporaba tega razlagalnega načela Skupnosti tudi v celoti upošteva cilj enotne uporabe predpisov o DDV v vseh državah članicah, ki je temelj za procesne predpostavke in omejitve za sprejetje nacionalnih ukrepov za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanj davkom, ki jih nalaga člen 27.

80. Zato med uporabo razlagalnega načela prava Skupnosti, ki prepoveduje zlorabo v skupnem sistemu DDV, in postopkom, ki je predpisan v členu 27, za uvedbo posebnih ukrepov držav članic, ki *odstopajo* od določb Šeste direktive, za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom, ni nasprotovanja.

81. Ne strinjam se tudi z ugovorom nekaterih tožečih strank, da razlagalno načelo prava Skupnosti, ki prepoveduje zlorabo, ne more veljati za pravico do odbitka vstopnega davka, ker to pravico dajejo nacionalni predpisi, s katerimi se izvaja Šesta direktiva. Pravico do odbitka daje Šesta direktiva. Je pravica Skupnosti, ki ima pravno podlago v členu 17 Šeste direktive in katere vsebina državi članici tudi ne daje nobene diskrecije glede njene uveljavitve.⁽⁷⁶⁾ Če naj bi se s predpisi prava Skupnosti doseglo določene cilje in rezultate, morajo nacionalni organi nacionalna izvedbena pravila razlagati in uporabljati v skladu s temi cilji in rezultati.⁽⁷⁷⁾ Potemtakem, če je cilj navedenega razlagalnega načela prava Skupnosti zagotoviti, da se ne izkrivljajo nameni in cilji prava Skupnosti, še posebej nameni in cilji tistih določb Šeste direktive, ki urejajo pravico do odbitka vstopnega davka, morajo ta razlagalni pristop upoštevati tudi nacionalni organi, ko uporabljajo domače predpise glede odbitka vstopnega davka.⁽⁷⁸⁾ Poleg tega se strinjam s Komisijo, ko pravi, da okoliščina, da je Sodišče pojem zlorabe razvilo v sodbi Emsland, na primer, v okviru uredbe in glede sredstev Skupnosti in ne v okviru Šeste direktive, ni pomembna. Pomembno je, da DDV ureja enoten sistem, katerega določbe bi se morale razlagati enotno. Naj poudarim, da se je Sodišče v sodbi Gemeente Leusden pri obravnavi pojma zlorabe v okviru Šeste direktive že izrecno sklicevalo na pojem zlorabe, oblikovan v sodbi Emsland.⁽⁷⁹⁾

82. Glavne težave in pomisleki pri uporabi takega razlagalnega načela za Šesto direktivo so povezani z oblikovanjem merila, v skladu s katerim naj bi načelo veljalo na tem posebnem področju. V zvezi s tem se morata upoštevati načeli pravne varnosti in varovanja zaupanja v pravo.

3. Razlaga pojma zlorabe v pravu Skupnosti, ki velja za sistem DDV in je v skladu z načeloma pravne varnosti davkoplačevalcev in varovanja njihovega zaupanja v pravo

83. Merilo za uporabo razlagalnega načela na področju DDV, v skladu s katerim je prepovedana zloraba prava Skupnosti, se mora določiti z vidika posebnih značilnosti in načel usklajenega sistema DDV. Preizkus za presojo zlorabe, oblikovan v sodbi Emsland Stärke, daje v tem smislu pomembno usmeritev, vendar pa se njegovega avtomatičnega prenosa ne priporoča zaradi posebnosti DDV kot objektivnega davka. Poleg tega bi se moralo v pravu Skupnosti šteti za popolnoma naravno, da ni enotnega preizkusa za delovanje načela prepovedi zlorabe na vsakem področju prava Skupnosti, kot je to v vsakem nacionalnem pravnem sistemu.⁽⁸⁰⁾

84. Opredelitev področja veljave načela prava Skupnosti, ki se uporablja za skupni sistem DDV, je konec koncev vprašanje določanja mej, ki veljajo za razlago določb direktiv o DDV, ki davčnim zavezancem podeljujejo določene pravice. S tega vidika mora biti objektivna presoja prepovedi zlorabe uravnotežena z načeloma pravne varnosti in varovanja zaupanja v pravo, ki „sta [tudi] del pravnega sistema Skupnosti“, ⁽⁸¹⁾ in v zvezi s katerima se morajo razlagati določbe Šeste direktive.⁽⁸²⁾ Iz teh načel izhaja, da morajo imeti davkoplačevalci pravico, da svojo davčno situacijo poznajo vnaprej in se zaradi tega lahko zanesejo na dobeseden pomen besedilo zakonodaje o DDV.⁽⁸³⁾

85. Sodišče je v skladu s stališčem, ki so ga države članice splošno sprejele na področju

davkov, tudi dosledno ugotavljalo, da se lahko davkoplačevalci odločijo, da svoje poslovanje organizirajo tako, da omejijo svojo davčno obveznost. V sodbi BLP Group je Sodišče razsodilo, da „podjetnikova izbira med neobdavčenimi in obdavčenimi transakcijami lahko temelji na vrsti dejavnikov, vključno z davčnimi preudarki glede sistema DDV“. (84) Zakonske obveznosti vodenja poslov tako, da se čim bolj poveča davčni prihodek države, ni. Osnovno načelo je svobodna izbira načina poslovanja, ki je najmanj obdavčen, zaradi čim večjega zmanjšanja stroškov. (85) Na drugi strani pa taka svobodna izbira obstoji le v obsegu zakonskih možnosti, ki jih zagotavlja ureditev DDV. Normativni cilj prepovedi zlorabe v sistemu DDV je točno ta, da se opredelijo izbire, ki jih skupni predpisi DDV puščajo odprte davčnim zavezancem. Ta opredelitev mora upoštevati načeli pravne varnosti in varovanja zaupanja davkoplačevalcev v pravo.

86. Zaradi teh načel se mora obseg razlagalnega načela prava Skupnosti, ki prepoveduje zlorabo predpisov o DDV, opredeliti tako, da ne vpliva na zakonito poslovanje. Možen negativen vpliv pa se prepreči, če se prepoved zlorabe razume tako, da se pravica, ki jo zahteva davčni zavezanec, izključi le, če za zadevno opravljeno gospodarsko dejavnost ni druge objektivne razlage, kot da ustvarja to zahtevo v razmerju do davčnih organov, in če bi bilo priznanje pravice v nasprotju s cilji in rezultati, ki jih predvidevajo zadevni predpisi skupnega sistema DDV. Taka gospodarska dejavnost, čeprav ni nezakonita, si ne zasluži zaščite pred načeli prava Skupnosti pravne varnosti in varovanja zaupanja v pravo, ker je verjetno njen edini namen omajati cilje samega pravnega sistema.

87. Zato menim, da pojem zlorabe v pravu Skupnosti, ki se lahko uporabi v sistemu DDV, velja na podlagi preizkusa, ki vsebuje dve merili. Obe morata biti izpolnjeni, da se ugotovi obstoj zlorabe prava Skupnosti na tem področju. Prvo ustreza subjektivnemu elementu, ki ga je Sodišče navedlo v sodbi Emsland, vendar je subjektivno le toliko, kolikor se z njim prizadeva določiti cilj zadevnih dejavnosti. Ta cilj, ki se ne sme enačiti s subjektivnim namenom udeležencev teh dejavnosti, se mora določiti objektivno, namreč z določitvijo, da ima dejavnost le gospodarske razloge za doseg davčnih ugodnosti in nobenih drugih gospodarskih razlogov. Zato bi se lahko to merilo štelo za *merilo samostojnosti*. Nacionalni organi morajo ob njegovi uporabi ugotoviti, ali ima sporna dejavnost določeno samostojno podlago, ki ji lahko, razen glede davčnih preudarkov, da določeno ekonomsko upravičenost glede na okoliščine zadeve.

88. Drugo merilo predlaganega preizkusa ustreza tako imenovanemu objektivnemu elementu, navedenemu v sodbi Emsland. Dejansko je to teleološko merilo, s katerim se namen in cilji predpisov Skupnosti, ki naj bi bili domnevno zlorabljeni, primerjajo z namenom in rezultati, doseženimi s sporno dejavnostjo. Drugo merilo je pomembno ne le zato, ker zagotavlja merilo, na podlagi katerega se presoja namen in rezultati zadevne okoliščine. Zagotavlja tudi zaščito za tiste primere, v katerih bi lahko bil edini cilj dejavnosti zmanjšanje davčne obveznosti, vendar je ta cilj dejansko posledica izbire med različnimi davčnimi ureditvami, ki jih je zakonodajalec Skupnosti namenoma pustil odprte. Zato zlorabe ni mogoče ugotoviti, če ni nasprotja med priznanjem zahteve davčnega zavezanca ter cilji in rezultati, ki jih zasleduje zadevna zakonska določba.

89. Če se opravljena gospodarska dejavnost lahko utemelji drugače, kot le z doseganjem davčnih ugodnosti v razmerju do davčnih organov, prepoved zlorabe kot razlagalno načelo ni več pomembna. Če bi se v navedenih okoliščinah pravna določba razlagala tako, da v skladu z nenapisanim splošnim načelom ne podeljuje take ugodnosti, bi imeli zaradi tega davčni organi preširoko diskrecijo za odločitev, kateri od ciljev zadevne transakcije bi se štel za prevladujočega. Taka razlaga bi povzročila visoko stopnjo negotovosti pri zakonitih odločitvah gospodarskih subjektov in bi vplivala na gospodarske dejavnosti, ki si očitno zaslužijo zaščito, če so vsaj v določenem obsegu opravljene zaradi običajnih poslovnih ciljev.

90. Malo je dvoma, da se mora priznati možnost, da se lahko tudi v zadevah, v katerih

dejavnosti temeljijo na davčnih in nedavčnih preudarkih, uvedejo nove omejitve za zahteve, ki izhajajo iz dejavnosti, ki si v različnem obsegu prizadevajo predvsem doseči davčne ugodnosti. Vendar pa bo to zahtevalo sprejetje ustreznih nacionalnih zakonskih ukrepov. Zgolj razlaga ne bo zadostovala. Taki ukrepi bi lahko vsebovali bolj splošne določbe proti zlorabi, kakršne so sprejele nekatere države članice, ki se med drugim uporabljajo tudi za DDV, in se lahko glede obsega, načina delovanja ali učinkov razlikujejo od veljave razlagalnega načela prava Skupnosti prepovedi zlorabe na področju DDV.(86) V vsakem primeru mora biti taka zakonodaja v skladu s postopkom iz člena 27 in omejitvami, ki jih je glede tega določilo Sodišče.(87)

91. Na podlagi zgornje analize menim, da obstaja razlagalno načelo prava Skupnosti, ki prepoveduje zlorabo predpisov Skupnosti, ki se uporablja tudi za Šesto direktivo. V skladu s tem načelom se morajo določbe Šeste direktive razlagati tako, da ne podeljujejo pravic, ki bi bile na podlagi njihovega dobesednega pomena morda lahko na voljo, če se ugotovi, da sta izpolnjeni dve objektivni merili. Prvi, da ne bi bili doseženi cilji in rezultati, ki se jih zasleduje z zakonskimi določbami, iz katerih davčna ugodnost formalno izhaja, če bi bila ta pravica podeljena. Drugi, da zahtevana pravica izhaja iz gospodarskih dejavnosti, za katere objektivno ni druge razlage, kot da se z njimi doseže zahtevana pravica.

4. Cilj določb Šeste direktive glede pravice do odbitka in njihova razlaga v skladu z načelom prepovedi zlorabe prava Skupnosti

92. Obravnavane tri zadeve zadevajo domnevno zlorabo določb Skupnosti, ki podeljujejo pravico do odbitka vstopnega DDV. Na podlagi preizkusa zlorabe, opisanega zgoraj, je treba najprej določiti namene in cilje določb Šeste direktive, ki urejajo pravico do odbitka. Nacionalna sodišča bodo nato lahko ugotovila, ali bi bili v zadevah, ki jih obravnavajo, ti cilji doseženi, če bi bila pravica do odbitka ali povračila vstopnega DDV priznana tožnim strankam v okoliščinah, v katerih jo zahtevajo.

93. Iz člena 17(2) Šeste direktive po nasprotnem razlogovanju izhaja, da davčni zavezanec, če opravi dobave, oproščene DDV, nima pravice do odbitka vstopnega DDV, s katerim je bil bremenjen za blago in storitve, uporabljene za oproščene dobave.(88) Sodišče je tudi glede tega odločilo, da „[morajo biti] zadevne blago in storitve neposredno in najbližje povezane z obdavčljivimi transakcijami“.(89) Ne zadostuje, da bi bile z obdavčljivimi transakcijami davčnega zavezanca le posredno povezane, ker bi bilo zato treba presojeti končni cilj, ki ga ima davčni zavezanec, ki pa v zvezi s tem ne sme biti pomemben.(90) Pravica davčnega zavezanca, da od izstopnega DDV, ki ga mora plačati, odbije vstopni DDV, ki ga je plačal za opravljene obdavčene dobave, je posledica načela nevtralnosti.(91) DDV je dejansko posredni splošni davek na potrošnjo, ki naj bi ga nosil posamezen potrošnik.(92) V skladu s tem to načelo zahteva, da davčni zavezanec *ne sme imeti* pravice do odbitka ali povračila vstopnega DDV, ki ga je plačal za dobave, ki jih je prejel za svoje oproščene transakcije. Če se za blago in storitve, ki jih dobavijo davčni zavezanci, DDV ne obračuna, se skuša s Šesto direktivo nujno prepričati, da bi davčni zavezanci prejeli povračilo ustreznega vstopnega DDV. Posledica navedenega je, da oprostitev DDV v smislu Šeste direktive ne pomeni, da je bil namen s Šesto direktivo popolnoma oprostiti končnega potrošnika vsakega davčnega bremena, kar je tudi Komisija poudarila na obravnavi.(93)

94. V treh zadevah, ki se zdaj obravnavajo, iz predložitvenih odločb izhaja, da so davčni zavezanci, ki bi v skladu s cilji pravkar opisanega sistema odbitka DDV lahko odbili vstopni DDV ali prejeli njegovo povračilo le v omejenem deležu, ki je odvisen od njihovih dobav blaga oz. storitev, dejansko uresničili sheme, ki so jim omogočile, da obidejo ta rezultat in v celoti prejmejo povračilo vstopnega DDV. Iz zadeve BUPA, ki je malo drugačna, pa izhaja, da je uporabljeni shema BUPI dejansko omogočila, da še naprej prejema prednosti ureditve obdavčenja po stopnji nič, ki je v Združenem kraljestvu prenehala veljati 1. januarja 1998 in jo je nadomestila ureditev

oprostitve DDV brez vsake pravice do odbitka.(94)

95. Nacionalna sodišča morajo biti v vsakem primeru pristojna, da ugotovijo, ali je priznavanje pravice do odbitka ali povračila vstopnega DDV davčnim zavezancem, ki jo zahtevajo v obravnavanih zadevah, v skladu z nameni in cilji, ki jih zasledujejo zadevne določbe Šeste direktive, kot so opredeljene zgoraj. Če bodo predložitvena sodišča ugotovila, da se bodo ti nameni le delno dosegli – če so oproščeni davčni zavezanci upravičeni do povračila določenega deleža prevzetega vstopnega DDV – potem se morajo določbe Šeste direktive, ki urejajo odbitek, razlagati tako, da podeljujejo pravico do povračila vstopnega DDV zadevnim davčnim zavezancem v omenjenem sorazmerju. Tak je, kot kaže, položaj v zadevah Halifax in Huddersfield, v katerih bi obe delno oproščeni pravni osebi očitno lahko prejeli povračilo vstopnega DDV, vendar le v omejenem deležu, tj. sorazmerno.

96. Tudi glede drugega razlagalnega merila načela prepovedi zlorabe prava Skupnosti bodo morala nacionalna sodišča ugotoviti, ali so bile v zadevah, ki jih obravnavajo, gospodarske dejavnosti, ki so jih opravili zadevni davčni zavezanci, usmerjene v kaj drugega kot doseganje davčnih ugodnosti. Z drugimi besedami, nacionalna sodišča bodo morala ugotoviti, ali bi sporne dejavnosti lahko imele samostojen gospodarski razlog, ki ni povezan z edinim namenom izogibanja plačilu DDV ali ga odložiti.

97. Če nacionalna sodišča ugotovijo prisotnost teh elementov, je treba sklepati, da zadevne določbe Šeste direktive o pravici do odbitka ali povračila vstopnega DDV, ki se pravilno razlagajo v skladu z načelom prepovedi zlorabe prava Skupnosti, te pravice ne podeljujejo oziroma jo podeljujejo le delno.

5. Razlaga člena 10(2) Šeste direktive, kolikor je pomemben za zadevo BUPA

98. Za konec moje presoje bom obravnaval določene posebne vidike zadeve BUPA, ki po mojem mnenju upravičujejo ločeno obravnavo z vidika člena 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive.

99. V zadevi BUPA sporni dogovori dejansko olajšajo povračilo vstopnega DDV za nabave blaga v obdobju, ko pravica do odbitka ni bila več na voljo. Osrednjo vlogo za zagotovitev uspeha uporabljene sheme optimizacije DDV imajo dogovori o predasnem plačilu. Glede tega bi opozoril na dejstvo, kot je očitno iz predložitvene odločbe, da se v dogovorih o predasnem plačilu izrecno sklicuje na vsakršna „zdravila [ali proteze], ki bi jih morda nameravala nabaviti BHL [ali GDL],“ in so splošno opisana v seznamu, ki je priložen dogovorom o predasnem plačilu. Ta zdravila in proteze naj bi BHL ali GDL ne le določila šele naknadno, pač pa bi lahko vsaka stranka enostransko prekinila dogovor, kar bi povzročilo, da bi se popolnoma povrnila vsi predasno plačani zneski, ki še niso bili porabljeni za nabavo zdravil ali protez.

100. Besedilo člena 10(2), drugi pododstavek, se nanaša na položaje, ko „je plačilo izvršeno pred opravljenjo dobavo blaga ali preden so storitve opravljene“. Ob pravilni razlagi navedeni pododstavek člena 10(2) po mojem mnenju zahteva, da je treba blago in storitve natančno opredeliti, ko se opravi plačilo, da bi navedena določba zajemala to plačilo blaga in storitev. Samo plačilo blaga, ki je splošno navedeno v seznamu, iz katerega lahko kupec kasneje izbere enega ali več predmetov ali pa nobenega, v okoliščinah, v katerih lahko kupec kadarkoli enostransko prekine pogodbo in dobi nazaj neporabljeni znesek opravljenega predasnega plačila, ne zadostuje, da bi se to predasno plačilo označilo kot „plačilo“ v smislu člena 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive. Če lahko predložitveno sodišče dogovore o predasnem plačilu, kakršni so sporni v zadevi BUPA, označi po vsebini kot dogovore o nabavah v prihodnosti v smislu, ki je opisan zgoraj, potem jih člen 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive ne zajema.

101. Če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da dejansko stanje v zadevi BUPA ni združljivo s tukaj predlagano razlago člena 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive, bo še vedno lahko presojalo zlorabo določb prava Skupnosti o pravici do odbitka vstopnega DDV. Menim, da ta zloraba obstaja, če za sklenitev dogovorov o predasnem plačilu, izvedenih v zadevi BUPA, na podlagi objektivnih ugotovitev nacionalnih sodišč ni druge razlage, kot da se je želelo z njimi doseči dejansko tako posledico, ki prepreči doseganje ciljev, ki jih ima od 1. januarja 1998 veljavna skupna ureditev odbitka DDV, namreč oprostitev brez pravice do odbitka.

IV – Predlog

102. Z vidika zgornjih obrazložitev menim, da bi morale Sodišče na vprašanja, ki so jih predložili VAT and Duties Tribunal, London, High Court in VAT and Duties Tribunal, Manchester, odgovoriti naslednje:

– V zadevah C-255/02 in C-223/03:

(1) Pojma „gospodarska dejavnost“ in „dobava“, ki jo opravi „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“ v smislu člena 2 in člena 4 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, je treba razlagati tako, da se mora vsaka od spornih transakcij obravnavati objektivno in sama po sebi. V tem smislu ni pomembno, da je bila dobava opravljena z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost.

(2) Šesto direktivo je treba razlagati tako, da v skladu z razlagalnim načelom prava Skupnosti, ki prepoveduje zlorabo predpisov prava Skupnosti, davčnemu zavezancu ne daje pravice do odbitka ali povračila vstopnega DDV, če se na podlagi ugotovitev nacionalnih sodišč ugotovi prisotnost dveh objektivnih elementov. Prvi, da ne bi bili doseženi cilji in rezultati, ki se jih zasleduje z zakonskimi določbami, iz katerih pravica formalno izhaja, če bi bila zahtevana pravica dejansko podeljena. Drugi, da zahtevana pravica izhaja iz dejavnosti, za katere ni druge razlage, kot da se z njimi doseže zahtevana pravica.

– V zadevi C-419/02:

(1) Pojma „gospodarska dejavnost“ in „dobava“, ki jo opravi „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“ v smislu člena 2 in člena 4 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, je treba razlagati tako, da je treba vsako od spornih transakcij obravnavati objektivno in samo po sebi. V tem smislu ni pomembno, da je bila dobava opravljena z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost.

(2) Člen 10(2) Šeste direktive je treba razlagati tako, da plačila, ki se opravi za nedoločeno blago, ki je splošno navedeno v seznamu, iz katerega lahko kupec kasneje izbere enega ali več predmetov ali pa nobenega, v okoliščinah, v katerih lahko kupec v vsakem primeru kadarkoli enostransko prekine pogodbo in dobi nazaj znesek opravljenega predasnega plačila, ki še ni bil porabljen za nabavo blaga, navedenega v seznamu, in ga kupec še ni določil, ni mogoče obravnavati, kot da je bilo izvršeno v smislu člena 10(2), drugi pododstavek, „pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene“, in zato ne more povzročiti, da obveznost obračuna DDV „nastane [...] ob prejemu plačila in od prejetega zneska“.

1 – Jezik izvirnika: portugalsčina.

2 – UL 1977, L 145, str. 1.

3 – Kot je bil spremenjen z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL 1995, L 102, str. 18).

4 – Kot je veljal pred spremembo z Direktivo Sveta 2004/7/ES z dne 20. januarja 2004 (UL 2004, L 27, str. 44).

5 – V skladu z drugim pododstavkom člena 19(1) Šeste direktive se odbitni delež vstopnega davka izračuna na letni ravni.

6 – V skladu s tem členom se „še naprej [...] lahko uporabljajo oprostitve z vračilom davka, plačnega v predhodni fazi, in nižje stopnje, ki so nižje od najnižjih stopenj, določenih v členu 12(3), ki so veljale 1. januarja 1991 in so v skladu s pravom Skupnosti ter izpolnjujejo pogoje iz zadnje alinee člena 17 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967“.

7 – Člen 6(4) Zakona 1994 o DDV podobno določa, da „[?]e oseba, ki izvrši dobavo, izstavi račun z DDV za navedeno dobavo pred datumom, določenim na podlagi zgornjih odstavkov 2 in 3, ali če pred datumom, določenim na podlagi zgornjih odstavkov 2(a) ali (b) ali 3, prejme plačilo za to dobavo, se v obsegu, ki ga račun ali plačilo zajema, šteje, da je bila dobava opravljena, ko je bil račun izdan ali plačilo prejeto.“ Poleg tega v skladu s členom 10(2) Zakona 1994 o DDV „[o]bdavljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. [...] če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila in od prejetega zneska.“

8 – Člen 13(C)(a) določa, da „[d]ržave članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih dajanja v najem in lizing nepremičnin“.

9 – Torej v skladu s členom 17(2) Šeste direktive.

10 – Tako je kljub temu, da VAT and Duties Tribunal, Manchester, vprašanj ni naslovilo v zvezi z razlago upoštevni določb Šeste direktive, pač pa v zvezi z uporabo prava za dejansko stanje zadeve, kar pa je očitno naloga, pridržana nacionalnim sodiščem.

11 – Tega vprašanja VAT and Duties Tribunal, Manchester, v zadevi C-223/03 (Huddersfield) ni naslovilo na Sodišče, ker ga je, kot navaja v predložitveni odločbi, že naslovilo v zadevi C-255/02 (Halifax). VAT and Duties Tribunal, Manchester, je tako Sodišču pustilo, da se ukvarja s tem vprašanjem, in je menilo, da ni treba, da glede tega vprašanja posebej predlaga sprejetje predhodne odločbe.

12 – Sodba z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19); sodba z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji (50/87, Recueil, str. 4797, točka 15).

13 – Glej na primer sodbo Rompelman, točka 19; sodbo z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski (235/85, Recueil, str. 1471, točka 8); sodbo z dne 4. decembra 1990 v zadevi Van Tiem (C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 17); in sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 42).

14 – Sodba Rompelman, točka 19; sodba Komisija proti Franciji (zadeva 50/87), točka 15.

15 – Sodba Komisija proti Nizozemski (zadeva 235/85), točka 8.

16 – Sodba Komisija proti Nizozemski (zadeva 235/85), točka 8. Glej tudi sodbe z dne 12.

septembra 2000 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-408/97, Recueil, str. I-6417, točka 25); v zadevi Komisija proti Grčiji (C-260/98, Recueil, str. I-6537, točka 26); v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 41); v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 29); in v zadevi Komisija proti Franciji (C-276/97, Recueil, str. I-6251, točka 31).

17 – Na primer sodba z dne 22. februarja 1984 v zadevi Kloppenburg (70/83, Recueil, str. 1075, točka 11); sodba z dne 15. decembra 1987 v zadevi Danska proti Komisiji (348/85, Recueil, str. 5225, točka 19); sodba z dne 1. oktobra 1998 v zadevi Združeno kraljestvo proti Komisiji (C-209/96, Recueil, str. I-5655, točka 35); sodba z dne 13. marca 2001 v zadevi Nizozemska proti Svetu (C-301/97, Recueil, str. I-8853, točka 43); in sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4243, točka 34).

18 – Glej sodbi z dne 15. decembra 1987 v zadevi Irska proti Komisiji (325/85, Recueil, str. 5041, točka 18); in v zadevi Nizozemska proti Komisiji (326/85, Recueil, str. 5091, točka 24); sodbo Sudholz, točka 34; ter sodbo z dne 9. julija 1981 v zadevi Gondrand Frères in Garancini (C-169/80, Recueil, str. 1931, točka 17).

19 – S tem v zvezi se vlada Združenega kraljestva opira na sodbi z dne 15. julija 1988 v zadevi Mol (269/86, Recueil, str. 3627) in v zadevi Happy family (289/86, Recueil, str. 3655); ter sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer (C-283/95, Recueil, str. I-3369).

20 – Glej na primer sodbo Rompelman, točka 19, in sodbo Fischer, točka 27. Glej točko 12 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Fennellyja v zadevi Coffeshop Siberië (sodba z dne 29. junija 1999, C-158/98, Recueil, str. I-3971).

21 – Sodba z dne 28. februarja 1984 v zadevi Senta Einberger (294/82, Recueil, str. 1177); sodba z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C-111/92, Recueil, str. I-4677, točka 16); sodba Happy family, točka 20; sodba Mol, točka 18; sodba z dne 28. maja 1998 v zadevi Goodwin in Unstead (C-3/97, Recueil, str. I-3257, točka 9); sodba Coffeshop Siberië, točki 14 in 21; sodba z dne 29. junija 2000 v zadevi Salumets in drugi (C-455/98, Recueil, str. I-4993, točka 19).

22 – Sodba Happy Family, točka 20; sodba Mol, točka 18.

23 – Sodba Coffeshop Siberië, točka 21; sodba z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C-111/92, Recueil, str. I-4677, točka 12); sodba Fischer, točka 20; sodba Salumets in drugi, točki 19 in 20.

24 – Sodbi Senta Einberger in Happy Family, točka 23; sodba z dne 6. decembra 1990 v zadevi Witzemann (C-343/89, Recueil, str. I-4477, točka 20).

25 – V vsakem primeru vlada Združenega kraljestva v svojih predlogih izrecno priznava, da sporne transakcije kljub njihovem namenu izogniti se davku niso nezakonite.

26 – Sodba z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493); sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395); sodba z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, str. I-5965).

27 – V zvezi s tem se Združeno kraljestvo sklicuje na sodbo z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, str. I-3013, točke od 31 do 36) in na sodbo z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments (C-60/90, Recueil, str. I-3111, točka 13).

28 – Sodišče je odločilo, da se morajo restavracijski posli obravnavati kot dobave storitev, ker jih označuje skupek značilnosti in dejanj, med katerimi je zagotavljanje hrane le ena sestavina in med katerimi storitve močno prevladujejo (sodba Faaborg-Gelting Linien, točka 14).

29 – Sodišče je odločilo, da „upravljanje igrišča za golf na splošno zajema ne le pasivnega dajanja igrišča na razpolago, pač pa tudi veliko poslovnih dejavnosti, kot so nadzor, upravljanje in nenehno vzdrževanje s strani izvajalca storitev, zagotavljanje druge infrastrukture in tako dalje“. Zato dajanje igrišča za golf v najem brez zares izjemnih okoliščin ne more biti glavna storitev, ki se dobavlja (sodba Stockholm Lindöpark, točka 26).

30 – Sodišče je odločilo, da glede na vse okoliščine, v katerih se je posel odvijal, dovoljenje, ki je dajalo navedeno pravico, ni bila oddaja nepremičnine v najem. Zasedba mesta v poslovnem prostoru je bila le način izvajanja dobave, ki je bila predmet pogodbe, „namreč zagotovitev izvajanja izključne pravice do prodaje cigaret v poslovnem prostoru z namestitvijo in upravljanjem prodajnih avtomatov v zameno za odstotek od dobička“ (sodba Sinclair Collis, točki 30 in 31).

31 – Glej toliko bolj obrazložitev, ki je sledila v sodbi Coffeshop Siberië, v točki 22. Sodišče je tam menilo, da se značaj najema kot gospodarske dejavnosti, ki sodi na področje uporabe Šeste direktive, ne bi spremenil niti, če bi bil najemni posel nezakonit zaradi kriminalne dejavnosti.

32 – Sodba z dne 26. septembra 1996 (C-230/94, Recueil, str. I-04517).

33 – Sodba Enkler, točka 27.

34 – Sodba Enkler, točka 27.

35 – Sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl (C-400/98, Recueil, str. I-4321).

36 – Sodba z dne 29. februarja 1996 v zadevi INZO (C-110/94, Recueil, str. I-857).

37 – Sodba INZO, točka 24; sodba Breitsohl, točka 39; in sodba z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfriša (C-110/98, Recueil, str. I-1577).

38 – V zvezi s tem glej tudi sodbo z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24). Združeno kraljestvo pravilno navaja, da se mora DDV uporabiti v skladu z dejanskim gospodarskim položajem in da ni odvisen od zunanje pojavnosti. V zvezi s tem se sklicuje na sodbo z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS (C-260/95, Recueil, str. I-1005), v kateri se je h'erinska družba iz Združenega kraljestva, ki je bila popolnoma v lasti danske mati'ne družbe, prek katere je dobavljala svoje storitve v Združenem kraljestvu, štela za stalno poslovno enoto danske mati'ne družbe v Združenem kraljestvu v smislu člena 9(1) Šeste direktive. Štelo se je tudi, da je imela ta navezna okoliščina prednost pred krajem, kjer je imel dobavitelj svoj sedež. V teh okoliščinah je bilo glede dejanskega gospodarskega položaja ugotovljeno, da je h'erinska družba delovala le kot pomožni organ danske mati'ne družbe. Vendar pa se v zadevi DFDS nikakor ni nameravalo s področja uporabe Šeste direktive izvzeti dejavnosti, ki so bile objektivno gospodarske narave, le zato, ker se je z njimi začelo in so se opravljale med davčnim zavezancem in drugimi pravnimi osebami, ki so pod njegovim popolnim nadzorom, zaradi izogibanja DDV. Na to zadevo se ni mogoče sklicevati za sklepanje, da bi se morale transakcije, ki so objektivno gospodarske narave, izvzeti s področja uporabe Šeste direktive.

39 – Poleg tega je bila osrednji element sheme davčnega izogibanja, ker je pokrivala vse dobave, ki jih je v upoštevnem davčnem letu opravila LPDS, zaradi katerih je bila LPDS upravičena, da zahteva povračilo vstopnega DDV, ki ga je za gradbene storitve za LPDS v istem obdobju obračunala CWPI.

40 – Glej sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Supergas (C-62/93, Recueil, str. I-1883, točke od 16 do 18); sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 29); in sodbo z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations (C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 30).

41 – Glej na primer sodbo z dne 3. decembra 1974 v zadevi Van Binsbergen (33/74, Recueil, str. 1299, točka 13); sodbo z dne 3. februarja 1993 v zadevi Veronica (C-148/91, Recueil, str. I-487, točka 12); sodbo z dne 5. oktobra 1994 v zadevi TV10 (C-23/93, Recueil, str. I-4795, točka 21) glede svobode opravljanja storitev; sodbo z dne 21. junija 1988 v zadevi Lair (39/86, Recueil, str. 3161, točka 43) glede prostega pretoka delavcev; sodbo z dne 10. januarja 1985 v zadevi Leclerc proti Au blé vert (229/83, Recueil, str. 1, točka 27) glede prostega pretoka blaga. Sodišče je v sodbi z dne 7. februarja 1979 v zadevi Knoors (115/78, Recueil, str. 399, točka 25) glede prostega pretoka ljudi in svobode ustanavljanja tudi izrecno priznalo „legitimen interes, ki bi ga država članica lahko imela, da določenim svojim državljanom prepreči da se z uporabo instrumentov, ki izhajajo iz Pogodbe, poskusijo izogniti uporabi nacionalne zakonodaje“. Glej tudi kasnejšo ponovno ugotovitev v sodbi z dne 3. oktobra 1990 v zadevi Bouchoucha (C-61/89, Recueil, str. I-3551, točka 14) in v sodbi z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh (C-370/90, Recueil, str. I-4265, točka 24).

42 – Sodba z dne 2. maja 1996 v zadevi Palletta (C-206/94, Recueil, str. I-2357, točka 24).

43 – Sodba z dne 11. oktobra 1977 v zadevi Cremer (25/76, Recueil, str. 1593, točka 21).

44 – Sodba z dne 3. marca 1993 v zadevi General Milk Products (C-8/92, Recueil, str. I-779, točka 21). Glej tudi v zvezi s skupno kmetijsko politiko sodbo z dne 27. oktobra 1981 v zadevi Schumacher (250/80, Recueil, str. 2465, točki 16 in 18), kjer je Sodišče izbralo značilen teleološki pristop, ne da bi moralo upoštevati doktrino zlorabe pravic.

45 – Glej sodbo z dne 12. maja 1998 v zadevi Kefalas (C-367/96, Recueil, str. I-2843, točki 20 in 28) in sodbo z dne 23. marca 2000 v zadevi Diamantis (C-373/97, Recueil, str. I-1705, točka 33).

46 – Sodba z dne 9. marca 1999 v zadevi Centros (C-212/97, Recueil, str. I-2357, točka 24). Glej kasnejši sodbi v zvezi z domnevno zlorabo pravice ustanavljanja, in sicer sodbo z dne 30. septembra 2003 v zadevi Inspire Art (C-167/01, Recueil, str. I-10155, točka 136) in sodbo z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829, točki 41 in 45).

47 – Sodišče je moralo, na primer v zadevah Kefalas in Diamantis, preužiti tudi problem uporabe nacionalnih pravil o zlorabi pravic s strani nacionalnih sodišč, da bi omejilo uveljavljanje pravic, ki jih je podelilo pravo Skupnosti.

48 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca La Pergole v zadevi Centros, točka 20.

49 – Glej med drugim sodbo Diamantis, točka 33.

50 – To je na primer očitno v točki 21 sodbe Kefalas, kjer je Sodišče prepoznalo potrebo po pravilih „za presojanje, ali je uresničevanje pravic, ki izhajajo iz določb prava Skupnosti, zlorabno“.

51 – V ta namen glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Tesaura v zadevi Kefalas,

to?ko 27, v kateri je navedel, da je „Sodiš?e [...] pravzaprav dovolilo vsakemu nacionalnemu pravnemu sistemu, da uporabi svoja pravila obi?ajnega prava (neodvisno od tega, ali se kaznuje ‚goljufivo izogibanje materialnemu pravu‘, ‚lažno zastopanje‘ ali, zakaj ne, celo ‚zloraba pravic‘), da bi v natan?no dolo?enih zadevah izklju?ile možnost sklicevanja na norme prava Skupnosti.“

52 – Ta pristop je o?iten na primer v sodbah Palletta, to?ka 25, Kefalas to?ki 21 in 22, Diamantis, to?ki 34 in 35 ter Centros, to?ki 24 in 25.

53 – Sodiš?e je v sodbi Centros, to?ka 25, navedlo, da lahko „nacionalna sodiš?a od primera do primera na podlagi objektivnih dokazov upoštevajo zlorabo ali goljufivo ravnanje zadevnih oseb in jim, kadar je treba, prepre?ijo sklicevanje na zadevne dolo?be prava Skupnosti. [Vendar] morajo pri presoji takega ravnanja upoštevati tudi cilje, ki jih zasledujejo zadevne dolo?be Skupnosti.“

54 – Glej na primer sodbo Kefalas, to?ke 24, 25 in 29 ter sodbo Centros, to?ke 26, 27 in 30.

55 – Sodba z dne 14. decembra 2000 (C-110/99, Recueil, str. I-11569).

56 – UL 1979, L 317, str. 1.

57 – Sodba Emsland, to?ka 52.

58 – Sodba Emsland, to?ka 53.

59 – V ta namen glej to?ko 69 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Alberja v zadevi Emsland Stärke: „namen zadevnih pravil je torej merilo za sodbo o zakonitosti posameznih uvoznih in izvoznih poslov“. Glej tudi odstavek 52 sodbe. Generalni pravobranilec Tizzano je pred kratkim v svojih sklepnih predlogih v zadevi Zhu in Chen (sodba z dne 19. oktobra 2004, C-200/02, ZOdl., str. I-9925) v to?ki 114 tudi navedel, da je treba za sklep, da je šlo za zlorabo dolo?ene pravice „ugotoviti, ali zainteresirana oseba pri uveljavljanju dolo?be Skupnosti, ki podeljuje zadevno pravico, izkrivlja njen duh in obseg“. V to?ki 115 svojih sklepnih predlogov je poudaril, da je merilo preizkusa zlorabe „torej v bistvu to, ali je podano potvarjanje namenov in ciljev dolo?be Skupnosti, ki podeljuje zadevno pravico“.

60 – Sodba Diamantis, to?ka 33; sodba z dne 12. marca 1996 v zadevi Pafitis (C-441/93, Recueil, str. I-1347, to?ka 68); in sodba Kefalas, to?ka 22.

61 – Glede tega glej sodbo Centros, to?ka 27, v kateri je Sodiš?e odlo?ilo, da dejstvo, da nekdo ustanovi družbo v eni državi ?lanici zaradi odprtja podružnice v drugi državi ?lanici, da bi se tako izognil strožjim pravilom prava družb v slednji, z vidika namena, za katerega se priznava pravica ustanavljanja, „samo po sebi ne more pomeniti zlorabe pravice ustanavljanja“. Omejitev podro?ja veljave pravice ustanavljanja je upoštevana tudi v prejšnji razlaga, ki jo je Sodiš?e v zvezi s tem podalo v sodbi z dne 10. julija 1986 v zadevi Segers (C-79/85, Recueil, str. 2375, to?ka 16).

62 – V ta namen glej A. Kjellgren, „On the Border of Abuse“ v *European Business Law Review*, 2000, str. 192. Celo v sodbi Emsland, kjer je bil pojem zlorabe bolj razvit, se je Sodiš?e odlo?ilo za razlago zadevnih pravnih dolo?b. Za ta pristop je zna?ilno, da Sodiš?e v izreku sodbe navede, da se mora „Uredba (EGS) št. 2730/79 [...] razlagati tako, da [...]“. Menim, da za presojo spornih zadev ni pomembno, ali bo na?elo postopoma pridobilo status pravega samostojnega splošnega na?ela prava Skupnosti, kot predlagata D. Simon in A. Rigaux, 'La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit', v *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, Volume 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, str. 579.

63 – Kot je navedel eden od komentatorjev (Kjellgren, 'On the border of abuse', naveden zgoraj,

str. 193), se „doktrina Sodišča zlorabe zelo umika razlagi samih zadevnih določb Skupnosti: vprašanje zlorabe zato postane vprašanje, ali je domnevna zloraba na ali zunaj področja uporabe določbe.“ V ta namen glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca La Pergole v zadevi Centros, točka 20.

64 – Sklicevanje na subjektivni element v sodbi Emsland je tudi popolnoma razumljivo z vidika okoliščin te zadeve, kjer je bil namen udeležencev transakcije od vsega začetka, da blago ponovno vstopi na ozemlje Skupnosti, ne pa izvoz blaga v Švico za vedno. Uporabljeni povratni postopek je bil le fasada (neprav resnična fasada), ki je prikrila drugačno resničnost, namreč da udeleženci nikoli niso imeli namena, da blago za vedno zapusti ozemlje Skupnosti. Poslovanje, obravnavano v sodbi Emsland, bi lahko obravnavali kot prevaro, ker so imeli vsi udeleženci skupni namen, da se dokumenti ne uporabijo in dejanja ne opravijo dejansko za to, da bi povzročili pravne posledice (pravice in obveznosti), kakršne naj bi na videz povzročili navzven.

65 – Glej sodbo Emsland, točka 50, ki opisuje v tej zadevi sporno zlorabo kot „isto uradno odpošiljanje z ozemlja Skupnosti z edinim namenom pridobiti izvozna nadomestila“. Sodišče je v drugih primerih „edini namen“ določene dejavnosti ali ravnanja upoštevalo objektivno kot merilo za ugotovitev obstoja zlorabe. Glej na primer sodbo Leclerc, točka 27, kjer je navedeno, da se ni mogoče sklicevati na pravo Skupnosti, če je blago „izvoženo z edinim namenom ponovnega uvoza, da bi se obšla zakonodaja, kakršna je sporna v tej zadevi“, kot tudi sodbo Lair, točka 43, v skladu s katero bi se moralo, „če se na podlagi objektivnih dokazov lahko ugotovi, da je delavec prišel v državo članico z edinim namenom, da po zelo kratki zaposlitvi uživa ugodnosti sistema študentskih pomoči v tej državi, [...] pripomniti, da zadevne določbe Skupnosti takih zlorab ne pokrivajo“.

66 – V zvezi s tem ugotavljam, da Sodišče, na primer, v presoji v sodbi Emsland ne uporablja izraza „zloraba pravic“. Namesto tega je uporabilo izraz „zloraba“. Sodišče je podobno, in zopet le s sklicevanjem na zlorabo, pred kratkim, v sodbi z dne 23. septembra 2003 v zadevi Hacene Akrich (C-109/01, Recueil, str. I-9607, točka 57) ugotovilo, da bo šlo za „zlorabo“ in zato „člen 10 Uredbe št. 1612/68 ne velja, če sta državljani države članice in državljani tretje države sklenila navidežno zakonsko zvezo, da bi obšla predpise glede prihoda in bivanja državljanov tretjih držav“ (točka 2 izreka sodbe). V tej zadevi gre očitno za razlagalno načelo zlorabe. Zaradi uporabe doktrine zlorabe se določba prava Skupnosti ne uporabi in se zato lahko sklepa, da pravica ni podeljena – vprašanja o omejitvi uveljavljanja pravice, ki jo določba prava Skupnosti dejansko podeljuje, ni bilo.

67 – Sklepni predlogi v zadevi Kefalas, točka 24. Glej z enakim namenom D. Simon and A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe“, navedena zgoraj, str. 568, kjer avtorja navajata, da „le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application.“

68 – Ni dvoma, da vsaka pravna določba in vsaka pravica nosita v sebi možnost zlorabe in da pravni sistem tega načelno ne sme dopuščati. Glej L. Cadiet in P. Tourneau, „Abus de Droit“, v Recueil Dalloz (Droit Civil), 2002, str. 3 in 4, ter Ghestin in Goubeaux, Traité de Droit civil, Introduction Générale, 3. izdaja, LGDJ, Pariz, 1990, strani od 673 do 676 in str. 704, ki se sklicujejo na poreklo doktrin, kot je „zloraba pravic“, v sodni praksi (enako bi veljalo za „izmikanje prava“), ki so jih izvirno razvila sodišča, da bi preprečila, da bi formalna in avtomatična uporaba pravnih predpisov pripeljala do rezultatov, ki niso sprejemljivi glede na cilje pravnega sistema.

69 – Sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Gemeente Leusden (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76). Glej z enakim namenom tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Tizzana v navedenih zadevah, v točkah 98 in 99 ter tam navedeni sodni praksi.

70 – V zvezi s tem glej stališče, izraženo v točki 80 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Alberja v zadevi Emsland, da člen 4(3) Uredbe št. 2988/95 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti „ne ustvarja novega pravnega načela, pač pa le kodificira splošno pravno načelo, ki že obstaja v pravu Skupnosti“. Zato uporaba takega načela prepovedi zlorabe v sporni zadevi ni bila odvisna od kasnejšega začetka veljavnosti Uredbe št. 2988/95.

71 – Tudi tam, točka 10.

72 – Glej, na primer, v Nemčiji člen 42 Abgabenordnunga (glej Kruse in Düren, v Tipke in Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), ki obsega pojem zlorabe pravnih institutov („Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“); v Avstriji člen 22 Bundesabgabenordnunga (BGBl., št. 194/1961) s spremembami vsebuje tudi podoben pojem zlorabe civilnopravnih oblik in pravnih struktur („Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“); na Finskem člen 28 Laki verotusmenettelystä 1558/1995, ki podobno uporabi pojem zlorabe civilnopravnih struktur v davčnem pravu; v Luksemburgu člen 6(1) Loi d’adaptation fiscale, 1934, ki prav tako uporabi podoben pojem zlorabe. Na Portugalskem vsebuje člen 38(2) Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 z dne 17. decembra), kot je bil spremenjen z Lei št. 100/99 z dne 27. junija in kasnejšo zakonodajo, splošno določbo proti izogibanju davkom, v skladu s katero naj „pravna dejanja, ki so v bistvu ali predvsem ustvarjena z uporabo umetnih sredstev [...] ali z zlorabo pravnih oblik“ za zmanjšanje davčnih obveznosti, ne bi uinkovala na področju davkov. V Španiji se člen 15 Ley General Tributaria (Ley 58/2003 z dne 17. decembra 2003) glede sporov pri uporabi predpisov davčnega prava („Conflicto en la aplicación de la norma tributaria“) opira na pojme, kot je pojem očitno umetnih dejanj ali transakcij; v Franciji se v členu L. 64 Livre des procédures fiscales uporabi pojem zlorabe pravic v davčnem pravu, ki zajema zlorabo pravic z navideznim delovanjem in zlorabo pravic z izogibanjem pravu; na Irskem vsebuje člen 811(2) Tax Consolidation Act 1997 splošno določbo proti izogibanju pravu v poglavju o transakcijah za izogibanje davčni obveznosti, in uporablja pojme, kot je pojem transakcij, ki „se ne opravijo ali pripravijo prvenstveno za drugačen namen, kot je povzročiti davčno ugodnost“ (glej člen 811(2)(c)(ii)); v Italiji vsebuje člen 37bis Decreta Legge 600/1973, ki ga je uvedel Decreto Legislativo št. 358 z dne 8. oktobra 1997 (Gazzetta Ufficiale št. 249 z dne 24. oktobra 1997) splošno določbo proti izogibanju pravu, ki temelji na pojmu pravnih dejanj brez zakonitih gospodarskih razlogov („atti privi di valide ragioni economiche“); na Švedskem vsebuje člen 3 Lag om skatteflykt (1995:575) (Zakon o davčnem izogibanju) splošno določbo zoper izogibanju pravu, ki se sklicuje na pojem davčne ugodnosti kot glavnega razloga za pravno dejanje. Na Nizozemskem se sodišča pogosto sklicujejo na v sodni praksi uporabljen pojem *fraus legis* v davčnem pravu, zaradi česar se mora presojeti vprašanje, ali je bil edini ali odločilni cilj za transakcijo pridobiti davčno ugodnost.

73 – Sodba z dne 13. februarja 1985 v zadevi Direct Cosmetics (5/84, Recueil, str. 617, točka 37).

74 – Sodba z dne 21. septembra 1985 v zadevi Komisija proti Franciji (C-50/87, Recueil, str. 4797, točka 22); sodba z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 35) in sodba z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Skandic Gåsabäck AB (C-412/03, Recueil, str. I-743, točka 26).

75 – Sodba z dne 10. aprila 1984 v zadevi Komisija proti Belgiji (324/82, Recueil, str. 1861, točki 31 in 32). Zlasti glede preprečevanja izogibanja davkom je Sodišče v sodbi z dne 12. julija 1988 v zadevi Direct Cosmetics (138/86 in 139/86, Recueil, str. 3937, točke od 21 do 24) dodalo, da lahko

država članica sprejme ukrepe, ki odstopajo od določb Šeste direktive, da bi preprečile davčno izogibanje, čeprav davčni zavezanec opravlja gospodarsko dejavnost objektivno, brez namena pridobiti davčno ugodnost. Vendar je treba navesti, da se pojmi davčne utaje, davčnega izogibanja in zlorabe davčnega prava med državami članicami razlikujejo. V Združenem kraljestvu je davčno izogibanje zakonito, medtem ko je davčna utaja nezakonita. Ker v Združenem kraljestvu ni splošnega pojma zlorabe davčnega prava, v drugih državah članicah ni mogoče skupno razlikovanje med davčno naratovanjem z namenom zlorabe (kar ustreza „*évasion fiscale*“ v Franciji), ki je nezakonito, in zgolj davčnim naratovanjem („*habileté fiscale*“ v Franciji), ki pa je zakonito, čeprav med davčnimi organi ni priljubljeno. V zvezi s tem glej S. N. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, *Intertax* 1991/2, strani od 54 do 81, na str. 57.

76 – Glej sodbo BP Supergas, točka 35: „[...] člen 17(1) in (2) opredeljuje pogoje za pravico do odbitka in obseg te pravice. Glede njihove izvedbe državam članicam ne pustijo nobene diskrecijske pravice.“

77 – Glej sodbo z dne 13. novembra 1990 v zadevi Marleasing (C-106/89, Recueil, str. I-4135, točka 8): „[...] nacionalno sodišče, ki je dolžno pri uporabi nacionalnega prava to pravo razlagati, če so bili zadevni predpisi sprejeti pred direktivo ali po njej, mora to storiti, kot je le mogoče, v skladu z besedilom in namenom direktive, da bi se dosegel cilj, ki ga ima slednja, in tako ravna v skladu s tretjim odstavkom člena 189 Pogodbe“. V ta namen glej P. Farmer, „VAT Planning: Assessing the ‘Abuse of Rights’ Risk“, *The Tax Journal*, 27. maja 2002, str. 16.

78 – Glej sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 27): „[...] zato s sprejetjem nacionalnih ukrepov, s katerimi je direktiva pravilno izvedena, niso izrpani vsi učinki direktive. Države članice dejansko ostajajo zavezane, da zagotovijo popolno uporabo direktive tudi po sprejetju teh ukrepov.“ Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Geelhoeda, v točki 42, kjer navaja, da so „[t]ako organi, zadolženi za izvedbo direktive, kot nacionalna sodišča [...] zavezani, da zagotovijo, da se doseže cilj, ki ga ima direktiva“.

79 – Glej sodbo Gemeente Leusden, točka 78.

80 – Naj zadostuje navedba, da je tako narelo lahko del posebnih doktrin „zlorabe pravic“ ali „izogibanja pravu“ v zasebnem pravu civilnopravnih sistemov, vendar se v davčnem pravu na primer, čeprav so imena lahko podobna, merila, v skladu s katerimi delujejo, bistveno razlikujejo. Na primer, v Franciji je pomen zlorabe pravic v davčnem pravu, vsebovan v členu L.64 Livre des procédures fiscales, navedenem zgoraj v opombi 72, dvojen in zajema „navidezne“ transakcije in dejavnosti, namenjene „izogibanju pravu“. Zloraba pravic v francoskem davčnem pravu torej nima enakega pomena kot v francoskem stvarnem ali pogodbenem pravu. Glej See M. Cozian, „La notion d’abus de droit en matière fiscale“ v *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, strani od 50 do 57, in za primerjalni prikaz med Francijo in Združenim kraljestvom, S. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, cit., strani 57 in 58.

81 – Glej sodbo Gemeente Leusden, točka 57; sodbo z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex (C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 26); sodbo z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstraße (C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 44); in sodbo Marks & Spencer, točka 44.

82 – Glej sodbo Gemeente Leusden, točke 58, 65 in 69.

83 – Glej sodbo z dne 22. februarja 1989 v zadevi Komisija proti Franciji in Združenemu kraljestvu (92/87 in 93/87, Recueil, str. 405, točka 22) in sodbo Sudholz, točka 34. Glej v ta namen tudi opombo 18 zgoraj, v kateri je navedena sodna praksa, ki smiselno velja za DDV.

84 – Sodba BLP Group, točka 26; sodba z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald (C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33); in tudi sodba Gemeente Leusden, točka 79.

85 – Plačilo davkov je zagotovo strošek, ki ga gospodarski subjekt, če izpolnjuje naložene mu davčne obveznosti, lahko upravičeno upošteva, ko izbira med različnimi možnostmi svojega poslovanja. Nekateri bi lahko podvomili o moralnosti te svoboščine, vendar zagotovo ne o njeni zakonitosti.

86 – Nekateri splošni nacionalni predpisi proti zlorabi, ki so jih sprejele številne države članice (opisane v opombi 72), veljajo v teh državah članicah vsaj na deloma tudi za DDV. Tako je na primer v Franciji, Nemčiji, Avstriji, Španiji, na Finskem, Irskem, v Luksemburgu in na Portugalskem.

87 – Glej točko 78 zgoraj. Sodišče je poleg tega v členu 27 sprejelo, da „ni ne preprečuje [...] določb[e], oblikovan[e] precej splošno ali abstraktno“. Glej sodbo z dne 29. maja 1997 v zadevi Skripalle (C-63/96, Recueil, str. I-2847, točka 29).

88 – Glej sodbo BLP Group, točka 28; sodbo z dne 26. septembra 1998 v zadevi Debouche (C-302/93, Recueil, str. I-4495, točka 16); sodbo z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht (C-291/92, Recueil, str. I-2775, točki 27 in 28). Glej tudi B. Terra in J. Kajus: A Guide to VAT, str. 802, ter P. Farmer in R. Lyal: EC Tax Law, strani 190 in 191.

89 – Sodba BLP Group, točka 19; sodba Midland Bank, točke od 30 do 33; sodba Cibo Participations, točke od 31 do 35. Glej tudi sodbo Armbrecht, točka 29.

90 – Sodba BLP Group, točki 19 in 24; sodba Midland Bank, točka 20; in sodba Cibo Participations, točka 29.

91 – Kot je sodišče odločilo tako v sodbi Komisija proti Franciji (C-50/87), točka 17, kot v sodbi Rompelman, točka 19: „sistem odbitka [naj bi] gospodarski subjekt v celoti osvobodil bremena DDV, ki ga mora plačati ali ga je plačal med opravljanjem vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja, da so vse gospodarske dejavnosti, [...] obdavčene popolnoma nevtralno, če so same predmet DDV.“ (Poudarek je moj.).

92 – Glej B. Terra in J. Kajus, navedeno zgoraj, strani od 361 do 365.

93 – Določen del neodbitnega vstopnega DDV, ki ga plačajo davčni zavezanci, bo res vsebovan v ceni, ki jo bo plačal končni potrošnik.

94 – Med dejavnostmi v obravnavanih zadevah in delovanjem, ki je bilo predmet presoje v sodbi z dne 2. aprila 1998 v zadevi EMU Tabac (C-296/95, Recueil, str. I-1695), ki je v skladu z obrazložitvijo nacionalnega sodišča državljanom Združenega kraljestva omogočilo, da v Združenem kraljestvu pridobijo tobak, kupljen v trgovini v Luksemburgu, ne da bi zapustili udobje svojega naslanjača, je določena vzporednica. Načrt v tej zadevi je temeljil na uporabi posrednikov in je posameznim strankam dejansko omogočil, da se izognejo plačilu trošarin, ki so veljale v Združenem kraljestvu in so bile višje od trošarin v Luksemburgu. Kot je generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo Colomer potrdil v točki 89 svojih sklepnih predlogov, „[bi] nacionalno sodišče, če bi bila to zadnja možnost, [...] lahko zavrnilo uporabo pravila, ki ga tožeče stranke izpodbijajo (obdavčenje v državi izvora), ker bi bila njegova uporaba v obravnavani zadevi očitno v nasprotju s smislom in ciljem direktive [92/12 EGS] in bi škodovala učinkovitosti drugih njenih določb. S tem bi le uporabilo splošno pravno načelo, ki prepoveduje izogibanje pravu.“ Sodišče je svoj odgovor utemeljilo z razlago zadevnih določb direktive, namreč člena 8, in odločilo, da bi se morale

razlagati tako, da ne veljajo, če je nabava in/ali prevoz blaga ki je predmet trošarine, opravljen prek posrednika (glej točko 37 sodbe).